

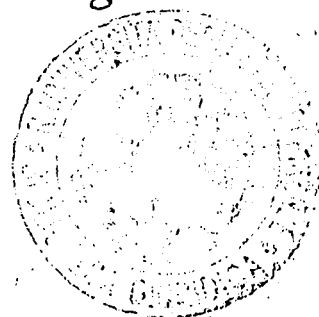
ISTITUTO ITALIANO DI STUDI LEGISLATIVI

LUIGI VITTORIO BERLIRI

LA GIUSTA IMPOSTA

Appunti per un sistema giuridico della pubblica
contribuzione. - Lineamenti di una riforma organica
della finanza ordinaria

Prefazione di LUIGI EINAUDI



COLLANA DELLA RICOSTRUZIONE
dell' *Annuario di Diritto Comparato e di Studi Legislativi*
Terza Serie (Speciale), vol. XIX fasc. 3

EDIZIONE DELL'ISTITUTO ITALIANO DI STUDI LEGISLATIVI

ROMA, MINISTERO DI GRAZIA E GIUSTIZIA, 1945

THE LIBRARY
EUROPEAN UNIVERSITY INSTITUTE
INTER-LIBRARY LOANS
tel: (055) 5092358

THIS ITEM HAS BEEN BORROWED FOR YOU
FROM ANOTHER LIBRARY. PLEASE TAKE
CARE OF IT AND DO NOT REMOVE THE
BARCODE.

European University Library



3 0001 0013 1158 0

Tutti i diritti riservati

Arti Grafiche «S. Barbara» di Ugo Pinnarò - Roma, Via Pompeo Magno, 29

INDICE

	<i>Pag.</i>
<i>Prefazione</i> di LUIGI EINAUDI	V
<i>Premessa</i>	315
I — Il problema della « giusta imposta »	321
II — La teoria giuridica dell'imposta e il principio dell'interesse	336
III — L'analisi funzionale delle pubbliche spese	357
IV — L'imposizione degli incrementi di patrimonio	365
V — La compensazione dei profitti e delle perdite individuali	399
VI — Il problema della discriminazione dei redditi	408
VII — L'imposizione commisurata al patrimonio	425
VIII — L'imposizione commisurata al consumo	433
IX — Il problema della progressività	440
X — Il problema del « minimo imponibile »	450
XI — L'efficacia del meccanismo tributario e il problema dell'accertamento	455
<i>Postilla d'aggiornamento</i>	455

PREFAZIONE

Poichè scrissi anch'io, anni or sono, un libro alla ricerca dell' "ottima imposta", non pensai, quando l'autore di questo libro mi concesse il privilegio di leggerne le bozze, che egli avesse tentato nuovamente una di quelle imprese che gli amanti del cosiddetto "pratico" usano considerare dottrinarie. E' un bisogno dello spirito rendersi ragione delle istituzioni politiche giuridiche sociali economiche in mezzo alle quali viviamo; e se fa d'uopo riconoscere che non esiste di molte istituzioni un fondamento razionale e che di esse si può dir tutt'al più che sono rette da un mito antico, da una formula accettata, da un incantesimo che, una volta rotto, tutto crolla, riesce difficile persuadersi che in fondo all'imposta si debba cercare solo l'incanto delle cose che esistono. Gli uomini vogliono istintivamente rendersi ragione del perchè pagano; e se quella ragione non è spiegata chiaramente, gridano all'ingiustizia. La credenza nella monarchia o nella repubblica, in una o due camere, in un presidente eletto dal popolo o da un'assemblea o, come in qualche tempo e paese accadde, estratta a sorte, è un atto di fede. Ma la credenza nell'imposta sul reddito sul patrimonio o sulle eredità o sui consumi non è un atto di fede. Può essere un atto di forza o di prepotenza; ma il ceto politico che se ne rende colpevole, si sforza sempre di trovare una ragione al suo atto, anche se deriva soltanto dalla volontà di far pagare ai ceti dominati i mezzi del proprio sostentamento. Spesso, non più oggi che in passato, vuole deliberatamente essere un atto razionale.

La grande disputa che si legge nei libri di teoria tributaria è tutta qui: quale è il fondamento razionale dell'imposta? Poichè il principio della "capacità contributiva" è una petizione di principio ("si deve pagare quel che si può pagare": ma come si definisce il "poter" pagare?); poichè il principio della "controprestazione" o del "beneficio" è assurdo (il problema dell'imposta nasce appunto dall'ignoranza in cui gli uomini si trovano del vantaggio individuale di servizi "indivisibili", per i quali soltanto si chiede l'imposta ai cittadini), l'autore fa appello al "principio dell'interesse", ispiratore dell'antica legge Rhodia de jactu, per cui come Paolo ricordava: *oavetur ut si levandae navis gratius jactus mercium factus est omnium contributione sarciantur quod pro omnibus datum est* (L. 1, Dig. XIV,

2), *posto che placuit omnes, quorum interfuisset jacturam fieri conferre oportere* (L. 2, 2 *ibid.*).

Nitidamente il Bertini distingue tra il principio della "contro-prestazione" o "beneficio" e quello dell'interesse":

— *Il principio del beneficio suppone che si conosca quale vantaggio effettivo il contribuente ricavi dai servizi pubblici, ossia suppone che sia noto quel che appunto non si conosce. Se si conoscesse il vantaggio che Tizio e Caio ricevono dalla difesa nazionale se ne potrebbe agevolmente ripartire il costo su di essi. L'imposta nasce appunto perchè quel dato è inconoscibile a causa della indivisibilità del servizio. Invece l'"interesse alla effettuazione del servizio della difesa nazionale" è qualcosa che Tizio e Caio sentono prima che il servizio nasca. Non è irrazionale porsi la domanda: che cosa pagherei io per ottenere il servizio della difesa del territorio nazionale? Quale è il valore del mio interesse alla consecuzione di quel servizio? La valutazione può essere ardua, può essere sovente fallace; non è assurda. Impossibile è stabilire se l'esercito ha reso di fatto a Tizio un vantaggio di 1.000 lire ed a Caio di 10.000, perchè non esiste nessun mezzo di valutazione di quel vantaggio reso. Non è irrazionale domandare a Tizio ed a Caio: quanto pagheresti per essere difeso dal nemico?*

— *Secondo la prima teoria (del beneficio) si dovrebbe valutare un fatto dopo che esso è avvenuto, laddove la seconda (dell'interesse) postula soltanto che l'individuo preveda e desideri o debba desiderare l'effettuazione futura di un servizio e ne immagini i vantaggi. La distinzione risponde alla realtà. Si paga prima di entrare il biglietto del teatro, perchè si valuta equivalente al godimento del futuro spettacolo; non si aspetta a pagarlo dopo, quando i giudizi degli spettatori, nonchè dei critici, sono discordanti. I prezzi, tutti i prezzi e quindi anche l'imposta, sono valutazione di beni non ancora goduti.*

— *Il principio del "beneficio" fa appello ad un giudizio del singolo sul vantaggio da lui sentito per un servizio pubblico; ma il principio dell'"interesse" si fonda sulla valutazione che determinati organi, all'uopo preordinati (consigli, parlamenti, congressi) fanno del bisogno che certi gruppi di individui si presume abbiano di determinate qualità e quantità di servizi pubblici.*

La distinzione fra i due principi del beneficio e dell'interesse è assai finemente elaborata nelle pagine che seguono. Essa è perseguita nelle sue applicazioni ai diversi tipi di imposte, nell'esame attento dei rapporti fra categorie di pubblici servizi e categorie di imposte. Parecchi e vorrei dire quasi tutti i problemi intorno a cui i cultori della scienza finanziaria si sono affaticati, si rivedono illuminati sotto una

nuova luce. Il territorio all'entrata del quale sta scritto *hic sunt leones* rimane ancora vasto ed inesplorato; ma la fatica del pioniere non è stata vana. E' probabile che il seme non sarà stato gettato al vento; ma invece fruttificherà in feconde discussioni. Che cosa di più si può augurare allo scrittore? Provocare dispute è la suprema ambizione di chi scrive, non quella di veder trionfare la propria tesi.

Non voglio anticipare i giudizi dei critici. Dico per ora che le difficoltà di applicazione del principio dell'interesse non sono decisive. Se lo fossero, si dovrebbe dire che non è possibile trovare una soluzione ai problemi di ripartizione dei costi generali di un'impresa, dei costi congiunti di un bene o, come il Berliri osserva, ai problemi di ripartizione dei servizi di vigilanza forestale o campestre, organizzati da un consorzio di proprietari, delle spese di pubblicità o di propaganda di una stazione climatica, organizzata da un consorzio di albergatori, o di fabbricanti di un prodotto industriale, del riparto delle spese e danni incontrati per il servizio di una nave in corso di navigazione.

Se, rimanendo fermo il principio, le soluzioni empiriche possono variare all'infinito, un dubbio mi travaglia. In una economia di mercato, la formazione del prezzo è automatica. Giusto o non giusto, quel prezzo è un prezzo di equilibrio. Il legislatore dirà poi: " quel prezzo, che pure è di equilibrio, a me non piace, perchè i fattori determinanti del prezzo di mercato sono da me considerati iniqui o antisociali; ed io perciò modifico quei fattori (ad es. monopolistici) allo scopo di far sì che si determini un altro prezzo ". Quest'altro prezzo sarà anch'esso un prezzo di mercato, un prezzo di equilibrio.

Quale connessione vi è nel campo delle imposte, fra l'imposta " giusta " ubbidiente al principio dell'interesse e l'imposta " ottima ", l'equivalente più approssimato, nel campo tributario, del prezzo di mercato? Qualunque definizione si dia dell'imposta " ottima " essa pare debba soddisfare ad alcuni connotati, tra i quali principalissimo direi quello di essere adatta ad un sistema politico sociale economico duraturo, stabile, non soggetto a frequenti mutazioni violente, a sopraffazioni di classi, non votato a decadenza o ad irrigidimento senile. Soddisfa il principio dell'interesse alle esigenze dell'imposta ottima? Il sistema dell'imposta " giusta " coincide col sistema dell'imposta " ottima " ? Se no, quali sono i legami fra l'uno e l'altro? Ecco una ansiosa domanda, che il libro del Berliri ha provocato in me. Non sarà la sola domanda che le pagine del Berliri susciteranno. Suscitar dubbi, far nascere problemi, provocare discussioni: ecco lo scopo ed ecco il pregio di ogni libro vivo.

LUIGI EINAUDI

Premessa

E' nato, questo libro, dalla rimediazione delle discussioni e proposte che durante i « nove mesi » di Roma, tanto tristi a vivere e pur già quasi cari al ricordo, formarono argomento di una serie di riunioni con taluni autorevoli amici, tutti in vario modo interessati alla materia finanziaria (1).

Si discuteva, in quelle riunioni, di questioni ben concrete ed essenzialmente tecniche: imposta sulla spesa e sugli incrementi di patrimonio, discriminazione dei redditi per scomposizione o per classificazione, controllo patrimoniale degli accertamenti e vai dicendo. Se ne discuteva fra gente « del mestiere », nel pratico intento di raffrontare le quotidiane esperienze della rispettiva attività professionale, per trarne qualche utile indicazione circa la possibilità di migliorare il funzionamento e l'efficienza del meccanismo tributario.

E però ad ogni momento ci si trovava a tormentarci per decidere se fosse « giusto » colpire il profitto più o meno dell'interesse e del salario, se si potesse senza « ingiustizia » tassare insieme i redditi e gli incrementi di patrimonio, se fosse più « giusta », per l'imposta ordinaria sul patrimonio e per quella sulla spesa, l'aliquota proporzionale o progressiva. Nè a porci questi interrogativi ci inducevamo per un mistico impulso a rendere eticamente migliori gli uomini elevandoli verso la perfetta giustizia, sibbene perciò che la più sicura e concorde delle nostre esperienze era precisamente quella che *solo un « giusto » sistema d'imposte ha sufficienti probabilità di raggiungere un soddisfacente grado di pratica efficienza.*

Le ragioni di questa esperienza saranno meglio chiarite — così almeno è nei voti dell'autore — alle prossime pagine.

(1) L'avv. FERDINANDO CARBONE, il giudice ROBERTO DE CAROLIS, il prof. GIOVANNI DI PAOLO, l'avv. FILIPPO DI PASQUALE, l'avv. ANTONIO GALAMINI, il prof. SALVATORE SOCCA, il prof. SERGIO STEVE, il prof. EZIO VANONI. Con i quali tutti divido perciò la paternità di molte delle idee che qui saranno poste innanzi, se non la responsabilità del tentativo di pubblicamente discuterne. Senza che, ben inteso, posto il carattere e l'andamento di quelle amichevoli discussioni, alcuno di essi possa ritenersi impegnato a condividere od appoggiare questa o quella specifica proposta e tanto meno gli argomenti con i quali la troverà in questi appunti sostenuta.

E qui giova subito avvertire che la « giustizia » cui si avrà mente in questo libro non è la « perfetta giustizia » di quei dottrinari scopritori di formule, così lucidamente notomizzati nello scintillante libro di un autentico maestro: quegli « ennergumeni » della giustizia « scientifica », che « si innamano di una imposta, la complicano, la perfezionano, la sfaccettano, la cesellano e finiscono col persuadersi che sia scienza quella certa cosa che serve a creare gingilli fragilissimi invece che a semplificare strumenti concreti di tassazione » (EINAUDI).

La giustizia di cui si vuol parlare sarà invece la « semplice e grossa » giustizia dell'uomo della strada: quella che non si dimostra col calcolo sublime, ma che da tutti si intende e si riconosce, perchè atta a soddisfare non pure il teorico postulato di questo o quell'astratto indirizzo etico-filosofico, sì invece un reale, assillante e generale *bisogno* che è nel cuore dell'uomo: il bisogno, appunto, di giustizia. Giustizia semplice e grossa che è poi non solo l'unica concretamente possibile, ma anche l'unica concettualmente ammissibile, secondo il convincimento di chi scrive, e oltre il limite della quale si sconfigna, per eccesso, — « *summum ius...* » — nel dominio dell'ingiustizia.

Il fatto è che proprio alla coscienza e alla sensibilità dell'uomo della strada il diritto tributario appare tutt'altro che un meccanismo di giustizia quanto si voglia semplice e grossa: piuttosto appare, invece, un sempre più soffocante e inestricabile viluppo di odiose « imposizioni » che — vale ancor oggi la secca diagnosi di Bartolo — *necessario subimus lege vel mero imperio eius qui habet potestatem* —; come non altrimenti appariva al *maledictus rusticus* del buio medio evo. E oggi come allora la stessa terminologia fiscale, dalla « imposta » alla « pressione » fiscale, dalla « evasione » al « giro di vite », dal « carico » all'« esazione », rispecchia con perfetta attualità questa viva sensazione.

Nè potrebbe essere diversamente, una volta che economisti e politici si dichiarano concordi nel pensare che della giustizia o ingiustizia dell'imposta debba la loro scienza disinteressarsi, mentre i giuristi vantano da parte loro come l'ultimo progresso dei loro studi l'esser giunti a definire l'imposta come pure e astratta « manifestazione della sovranità finanziaria dello Stato ». Ed economisti, politici e giuristi finiscono a concludere, *inter se* od *ex cathedra*, che « la giusta imposta non esiste ».

Niente da opporre agli economisti, quando giustamente rilevano che oggetto dei loro studi non il « giusto » ha da essere, ma il « vero » e che il loro compito non ha da consistere nel *valutare*, ma solo nello scientificamente indagare ed obbiettivamente testimoniare gli effetti economici del fenomeno finanziario, nello smontarlo e descriverlo nei suoi rapporti interni di cause e di effetti, nei fissarne le leggi e le uniformità.

Niente da opporre: a condizione tuttavia, che essi non dimentichino che di quel « vero » appunto, cui vogliono mantenere agganciati i loro ragionamenti, fa parte insopprimibile anche questo fondamentale *dato di fatto*: che non di solo pane vive l'uomo, ma anche di quell'ignoto *quid* che chiamasi « giustizia ». Da secoli ci andiamo domandando *che sia* Giustizia e *perchè* sia giusto quel che sentiamo come giusto. Ma questo sappiamo bene per secolare esperienza: essere di fatto che l'uomo, animale politico, sente e soffre, primordiale, prepotente e reale come la fame, la paura e l'amore, il *bisogno di giustizia*; quel misterioso bisogno che talune « situazioni » acquietano ed altre provocano ed eccitano fino a sospingere, per placarlo, alla rivolta e al delitto.

Date in dono ad un bimbo un cioccolatino e lo farete ridere di gioia: ma a farlo piangere di dolore basterà darne contemporaneamente due al fratellino. Quel bimbo, che non sa di codici, nè di giustizia distributiva, nè di atto normativo, griderà fra le lacrime che « non è giusto » che egli abbia un solo cioccolatino e suo fratello due: e il dolore dell'ingiustizia avrà in definitiva superato e sopraffatto il piacere del dono.

Così il contribuente cui si applichi un'imposta 100, prima certo di domandarsi se quell'imposta è « buona » o è « cattiva », se « razionale » o « improduttiva », e forse prima ancora di domandarsi come gli converrà regolarsi per soddisfarla, si volgerà a considerare la situazione relativa degli altri contribuenti e si domanderà se « è giusto » che egli debba pagar quell'imposta e che debba pagarla in quella certa misura. E se la troverà ingiusta oltre un certo limite — non pure, s'intende, nell'inevitabile reazione del superficiale « mugugno », ma nell'intimo foro della sua coscienza etico-giuridica — il dolore dell'ingiustizia potrà superare, e di gran lunga, quello della mancata soddisfazione degli altri bisogni materiali, cui avrebbe potuto sopperire con la spesa assorbita dall'imposta. *Est miser nemo, nisi comparatus.*

Con questo bisogno di giustizia dovrà dunque fare i conti l'economista, e con esso il legislatore, quando si accingano ad applicare i teoremi economici per la soluzione del cosiddetto problema finanziario. E' anzi agevole rendersi conto che l'esistenza di fatto di quel bisogno condiziona sotto un *duplice* aspetto il calcolo economico-finanziario.

Sotto un primo aspetto, per valutare e raffrontare il « sacrificio » e l'« utilità » individuale e collettiva di questa o quella imposta non basterà tener conto del solo « sacrificio » che corrisponde per ciascun contribuente alla mancata soddisfazione di bisogni privati causata dall'imposta. Bisognerà porre in bilancio, altresì, il dolore che un'imposta sentita come « ingiusta » arreca a coloro che si sentono ingiustamente sacrificati e il

senso di disagio che arreca a coloro stessi che si sentono ingiustamente favoriti.

Sotto un secondo aspetto bisognerà riconoscere che l'« utilità » complessiva di un determinato sistema finanziario non è solo apprezzabile in *quantità*, ma anche in *qualità* a seconda cioè che l'utilità individuale risulti *più o meno « giustamente » ripartita*.

Onde il problema economico della pubblica finanza non può ridursi a realizzare *sic et simpliciter* la somma massima di utilità, ma deve necessariamente rivolgersi a realizzare la massima utilità a *parità di qualità*, vale a dire a parità di giustizia.

Con ciò non si tratta beninteso di imporre *a priori* al legislatore la giustizia « assoluta », come vorrebbe il dottrinario: e nemmeno di realizzare a qualunque costo e al 100 per 100 la grossa e semplice giustizia dell'uomo della strada. Si tratta però di scegliere a ragion veduta la finanza più giusta a parità di economicità e di « politicità », o quella più economica e « politica » a parità di giustizia. Si tratta di decidere, quando per avventura un di più di giustizia si rivelasse in contrasto con un di più di economia, fino a che punto convenga sacrificare l'una all'altra o viceversa.

Ma di qui la necessità di porsi, pregiudizialmente alla progettazione di un qualunque concreto meccanismo tributario, il fondamentale problema, che in questo libro si intende piuttosto impostare che definitivamente risolvere: il problema, appunto, della « giusta imposta ».

Lasciando ai dottrinari della giustizia « scientifica » il credere che un qualsiasi meccanismo tributario debba senz'altro essere adottato soltanto perchè giusto, si era invece tutti ben concordi, in quegli amichevoli dibattiti di cui questi « appunti » rappresentano in qualche modo un precipitato, nel riconoscere che un meccanismo tributario deve essere prima di tutto un meccanismo *che funziona*: che cioè sia capace di realizzare tecnicamente — ed il più economicamente possibile — la necessaria quantità di entrate, in esatta conformità agli indici e criteri di imposizione prescelti.

Per il che sembrava a tutti imprescindibile:

1) che per l'appunto gli indici e criteri di imposizione siano tali da esser sentiti come « giusti » dalla coscienza economico-sociale; senza di che le forze etico-sociali di attrito e di resistenza all'applicazione del tributo diventano presto tali che nessun meccanismo e nessuna forza d'imperio risulta praticamente capace di superarle. E di ciò si è detto.

2) Che il meccanismo dell'accertamento e del controllo dell'imposizione risulti tecnicamente adeguato a superare la pure inevitabile resistenza dell'egoismo individuale, progressivamente crescente — malgrado ogni coscienza di giustizia del tributo — coll'elevarsi della pressione fiscale.

Il meccanismo tributario che è uscito dalla empirica e affannata legi-

siazione finanziaria italiana riesce invece a porre di fronte: da un lato un contribuente ben persuaso (e giustamente persuaso, posto che prima di lui ne è persuaso il legislatore medesimo) che l'esatta applicazione della legge di imposta costituirebbe un'intollerabile ingiustizia (1); e dall'altro lato un'amministrazione finanziaria, che mentre a sua volta divide col contribuente il convincimento dell'ingiustizia del sistema che è chiamata ad attuare, non ha poi comunque nessuna seria possibilità di perseguirne efficacemente l'applicazione effettiva.

I risultati sono da gran tempo sotto gli occhi di tutti: e sono la pau-

(1) Un esempio: raffrontando la situazione di un impiegato privato e di un professionista, il cui lavoro sia ugualmente valutato, poniamo, 300.000 lire annue, si trova che pel primo il debito tributario — a prescindere dalle ulteriori tasse e imposte indirette nonché dai tributi locali comuni ad entrambi — supera di poco le lire 20.000 (6,70 %) laddove quello del secondo oltrepassa, alla stregua delle disposizioni vigenti, le lire 150.000 (50 %).

Difatti l'impiegato privato il cui lavoro sia valutato in 300.000 lire annue, ne riceve all'ingrosso 100.000 sotto forma di contributi che costituiranno per lui una forma di risparmio e sul quali non paga imposta.

Sulle residue 200.000 lire deve pagare:

l'imposta di R.M. categoria C-2 (8 %) in	L. 15.040
l'imposta complementare (1,50 %) in	» 2.520

Totale L. 17.560

da aggiungersi l'addizionale E.C.A. (5 % dell'imposta) in	L. 878
e gli aggl. esattoriali (10,4 %) in	» 1.756

Totale L. 20.194

Rimarrebbe da tener conto della imposta di cat. C-2 (8 %) che sarà a suo tempo prelevata dalla quota di contributi, al momento della effettiva corresponsione. Ma, scontato al momento del guadagno, quel futuro onere di imposta, in relazione alla lunga dilazione nel pagamento, si riduce ad entità pressochè trascurabile.

Il professionista il cui lavoro è valutato 300.000 lire annue, deve invece, su tutte le L. 300.000 — delle quali, per essere in pari condizioni coll'impiegato privato, dovrebbero considerarsi reddito non spendibile almeno L. 100.000:

l'imposta di R.M. in categ. C-1 (16 %)	L. 48.000 —
l'imposta compl. progressiva (12,947 %)	» 33.341 —
l'imposta comunale sulle professioni (3,246 %) con la relativa addizionale prov. (1,628 %)	» 14.622 —
l'imposta sulle entrate (4 % riferito al triplo del reddito accertato)	» 36.000 —

Totale L. 132.463 —

da aggiungere l'addizionale E.C.A. (5 %)	L. 6.623,15
e gli aggl. esattoriali (10,40 %)	» 13.776 —

Totale L. 152.862,30

rosa e intollerabile entità dell'evasione (1) e l'assurda elevatezza della pressione fiscale nel vano tentativo di compensare l'evasione: il continuo accavallarsi di nuovi balzelli (2), che in definitiva si risolvono nel colpire sotto vario pretesto sempre le stesse zone di ricchezza più facilmente controllabili; la mancanza di un qualsiasi criterio di coordinamento tra le varie imposte, tasse e contributi (3); l'arbitrarietà e l'intollerabile sperequazione degli accertamenti; la compatta coalizione di tutti i contribuenti contro il fisco, nella completa assenza di una pur semplice ombra di « coscienza tributaria »; l'incredibile moltiplicarsi delle vertenze fiscali (4).

Si vuol concludere che il problema della « giusta imposta » ha da esser posto non in astratto, ma in concreto: domandandosi cioè *se e come sia possibile realizzare un meccanismo tributario che in conformità di « giusti » indici e criteri riesca a consentire un'efficiente accertamento e controllo degli imponibili*. E questi appunti vorrebbero convalidare nel benevolo lettore l'impressione che il problema può — e dunque deve — essere soddisfacentemente risolto.

(1) Secondo i dati del bilancio consuntivo per l'esercizio 1943-1944 il complesso di tutti i redditi mobiliari accertati per tutte le industrie, i commerci, le professioni, gli impieghi, le prestazioni d'opere, e gli investimenti finanziari si aggirerebbero appena intorno al doppio dei soli stipendi corrisposti dallo Stato, dalle Provincie e dai Comuni: i quali risulterebbero poi sette volte superiori al reddito imponibile accertato per tutti i fabbricati e più che 12 volte superiori al reddito agrario di tutti gli agricoltori d'Italia.

(2) Nelle recenti inchieste della Commissione economica istituita presso il Ministero della Costituente si è riferito di cartelle esattoriali contenenti fino a 60, 80 e 90 voci diverse.

(3) E' quasi grottesco il raffronto fra la raffinatezza scientifica dei calcoli sfoggiati per determinare l'aliquota di questa o quella singola imposta (a titolo d'esempio, vedasi la formula accolta nel RD 19 febbraio 1925 n. 177 per l'aliquota dell'imposta complementare: $Y = 0,04188 \times x 0,39697$) e la disinvoltura con la quale viene poi semplicemente affidato all'« intuito » dei politici il rapporto di coordinazione fra l'imposizione diretta e indiretta e lo stesso rapporto fra le aliquote delle singole imposte dirette.

(4) Oltre 370 mila controversie nell'anno 1941-42 davanti le sole Commissioni amministrative, oltre quelle pendenti davanti l'autorità giudiziaria.

Il problema della “giusta,, imposta

1. — Chi voglia oggi porre innanzi il problema della giusta imposta in una cerchia di competenti, può essere certo di veder da più parti spuntare un sorriso; e rischia assai di rimaner classificato tra gli ingenui e i demagoghi, se non addirittura tra « gli energumeni affetti da satiriasi tributaria » come testè era definito da un autorevolissimo scrittore nostro « colui che non ha pace se non fa scendere la giustizia sulla nostra miserabile terra, affitta da tante imposte antiquate, fruste, sperequate » (ERNAUDI).

Il fatto è che economisti e giuristi, politici ed esperti — ad eccezione forse di pochi e pericolosi « dottrinari » seriamente persuasi di possedere la formula « scientifica » della vera e perfetta giustizia — sembrano oggi in larga misura consenzienti nel ridurre la costruzione dell'ordinamento tributario entro l'ambito di questo programma: decida la ragion politica quali siano le tendenze e gli effetti economici meglio convenienti nell'evolversi della situazione, da porre come orientamenti e scopi dell'imposizione; inseguino la scienza e l'esperienza quali siano le imposte meglio idonee a realizzare quegli scopi; formuli tecnicamente il giurista i comandi necessari a realizzare quelle determinate imposte.

In un tale programma non c'è posto per un problema di « giustizia » tributaria. E la quasi *communis opinio* dei « competenti » si riassume di fatti nel perentorio asserto, che non di rado si sente ripetere da autorevoli economisti e da acuti giuristi, non già come paradosso, ma piuttosto come assioma: « la giusta imposta non esiste ». Volendosi così drasticamente esprimere il convincimento che la ricerca della « giusta » imposta sia impresa al tempo stesso impossibile, inutile e irrazionale.

2. — I tre aggettivi non sono posti a caso, ma segnano le tappe successive di un *cursus* logico e storico insieme, di cui quell'asserto rappresenta in qualche modo il punto di arrivo.

Un punto di arrivo che in verità dovrebbe bastare da solo a dimostrare l'urgenza di rifarsi indietro, di ripercorrere la strada senza uscita in cui ci si è lasciati trascinare, di ritrovare il punto in cui la via giusta è stata abbandonata.

Se difatti si pensa che nell'organizzazione economica dello Stato moderno le pubbliche spese avvicinano, quando addirittura non superano, il 40 % dell'intero reddito nazionale: che dunque poco meno che la metà di tutto il nostro lavoro e di tutto il nostro risparmio è direttamente o indirettamente posto in gioco nel problema del riparto tributario, non si può a meno di ravvisare nel rassegnato abbandono, peggio, nella programmata negazione della « giustizia » dell'imposta, un impressionante sintomo di quella rovina del diritto da più parti segnalata e di fronte alla quale non si deve rimanere insensibili qui, pur fra tante altre rovine, nella terra del diritto.

E viene pur fatto di domandarsi quanto non debba perniciosamente influire sul conflitto sempre più cieco e violento degli egoismi di classe e di partito la persuasione che tanta parte del lavoro e del risparmio individuale possa e debba essere irrimediabilmente e insindacabilmente, senza controllo di giustizia, a disposizione della politica « convenienza » (che potrà essere volta a volta lo sviluppo dell'agricoltura o quello dell'industria pesante, l'incremento demografico o il raccorciamento delle distanze sociali, il favore del risparmio o l'autarchia) di cui l'apprezzamento è inevitabilmente rimesso alla classe o al partito al potere. Si deve forse, di fronte ad una tale domanda accettare come definitiva risposta la pessimistica enunciazione che « l'essenza della tassazione è costituita dalla lotta di classe? » (ADAMS F. S.).

3. — A voler risalire, sia pure solo nelle grandissime linee, il corso di quell'evoluzione di pensiero che dopo un secolo di affannosa e appassionata ricerca della « vera » giustizia tributaria per parte degli economisti minaccia ora di conchiudersi in disperazione di giustizia, giova tornare molto indietro nel tempo e far capo alla constatazione che l'istituto dell'imposta è rimasto ab origine tagliato fuori dal titanico lavoro onde si concludeva e consolidava in Roma l'« invenzione » del diritto.

L'antica « contribuzione » romana, che eccezionalmente aveva servito a far fronte a qualche momentaneo deficit del pubblico bilancio e allo stipendium delle milizie era praticamente scomparsa già dal sesto secolo della città (MOMMSEN, CLERICI), prima che i giureconsulti avessero occasione di occuparsene e di fissarne i lineamenti come istituto giuridico.

Alla spesa dei pubblici servizi — ridotti a ben poca cosa — provvedevano nel regime repubblicano le ordinarie rendite del pubblico demanio, che allo Stato proveniva dall'esterno dell'economia nazionale.

Più tardi i tributi si affacciano e presto si moltiplicano e crescono come un tumore maligno col principato e col *Fiscus Caesaris* (1). Ma appaiono indissolubilmente legati, allora, al potere assoluto del sovrano impositore: non quindi come rapporti di diritto e conflitto plurilaterale di interessi fra tutti i cittadini per il giusto riparto delle pubbliche spese, ma come rapporto di potere incondizionato e incontrollabile fra il sovrano e ciascun singolo suddito. Alla « contribuzione » si era per l'appunto sostituita l'« imposta »; nella quale, anzi, finchè durò la concezione dello Stato imperniata sulla signoria diretta e personale del sovrano, si finì col ravvisare il più tipico ed indiscutibile suggello di quella signoria.

Alla astrattezza formale e alla irrazionalità sostanziale della imposizione faceva d'altronde riscontro l'irrazionalità e l'arbitrio delle dilaganti esenzioni ed immunità, diretta espressione e suggello della *grazia* sovrana come l'imposta lo era del sovrano *potere*.

4. — In queste condizioni non è meraviglia se l'organismo giuridico reagì di fronte all'imposta appunto come un organismo vivente reagisce a un corpo estraneo: cercando cioè unicamente di incapsularlo e limitarlo. Sicchè, mentre da un lato i moralisti andavano elaborando e consolidando la dottrina secondo cui le leggi d'imposta *non obligant in conscientia ad illa solvenda, neque ad declarandum, quin potius ad non occultandum debitum, seu fundamentum eius*, dall'altro lato le teorie giuridiche che attorno all'imposta si svilupparono fecero capo in sostanza, attraverso il risuscito capovolgimento del celebre frammento di Modestino, alla trionfale affermazione del ditterio — ancora in quale modo operante ai giorni nostri nella giurisprudenza e nella pratica — *in dubio contra fiscum*. E non è senza significato il tramandarsi per tutto l'evo medio, sia pure in varie accezioni e per considerazioni diverse, del concetto dell'*odiositas*, che nel profondo ribadiva la concezione dell'imposta come un male necessario, una limitazione del diritto per ragione di forza, una eccezione, insomma « odiosa » appunto perchè « imposta », ai principi del diritto.

Quando poi, col ripristino delle libertà politiche e l'avvento del moderno stato costituzionale i tempi sarebbero stati finalmente maturi per ritornare al concetto di « contribuzione » e costruire una teoria giuridica del riparto delle pubbliche spese, furono allora i giuristi a trovarsi già da tempo disinteressati alle sorti della « giustizia », tutti divenuti intenti alla mera interpretazione della « legalità » costituita. Quella legalità ch'essi, non più, come i loro grandi predecessori, credevano proprio compito e privilegio di costruire, ma dichiaratamente pensavano di dover soltanto stu-

(1) « *Quidquid conspicuum pulchrumque est aequore toto. - Refisci est, ubicumque natat* » (GIOVENALE).

diare ed applicare, assumendola come un *dato* assoluto, non su altro fondato che sulla sovrana autorità dello Stato.

5. — Così il problema della giusta imposta rimase tutto monopolio degli economisti. I quali per verità si posero con ardore alla ricerca della soluzione: nè sfuggì loro, a tutta prima, il concetto fondamentale che, dovendo essere l'imposta la quota individuale di contribuzione nella spesa dei pubblici servizi, la giustizia del riparto non poteva dipendere che dalla correlazione fra l'onere dell'imposta e l'utilità dei pubblici servizi.

Senonchè arrivarono ben presto a persuadersi della estrema difficoltà di misurare scientificamente il « beneficio » concretamente computabile a ciascun singolo contribuente in ragione della natura « indivisibile » della più gran parte dei pubblici servizi ai quali tipicamente l'imposta si riferisce. E allora, secondo un processo mentale caratteristicamente scientifico, gli economisti non esitarono ad eliminare senz'altro dai termini del problema quell'incognita che si era rivelata insolubile: e poichè non erano riusciti a risolvere l'equazione imposta-« beneficio », la sostituirono con l'equazione imposta-« sacrificio ». Restrinsero cioè il campo dell'indagine, arrestandola sull'atto del pagamento dell'imposta e trascurando addirittura la contropartita della partecipazione individuale ai vantaggi dei pubblici servizi.

Così il problema dell'imposta diventava in sostanza un problema di misura del « sacrificio » individuale corrispondente al pagamento dell'imposta: e ci si volle persuadere che la giusta imposta sarebbe senz'altro scaturita dalla formula del sacrificio uguale, o proporzionale, o minimo.

Ma l'incognita del « sacrificio » individuale della imposta si è rivelata alla prova — sebbene qualche speranza rimanga ancora accesa qua e là — altrettanto refrattaria ad una « scientifica » soluzione quanto già quella del consumo e del beneficio individuale (1)

(1) Illusorio si rivela il tentativo di girare la difficoltà con la agnostica teoria della « capacità contributiva »: la quale, se deve avere un suo utile significato, non può averne altro che quello di rapportare oggettivamente l'obbligo della imposta alla potenzialità economica del singolo contribuente: « chi più ha più paghi ». Con che l'imposta rimarrebbe sganciata non solo dal « beneficio », ma anche — e dovrebbe essere questo il pregio particolare della teoria — dal « sacrificio » individuale. Senonchè, per riconoscere alla formula « chi più ha più paghi » un qualche potere di persuasione e una vera possibilità di applicazione, forza è completarla più o meno implicitamente con un « perchè ». Chi ha di più deve pagare di più *perchè avendo di più partecipa in maggior misura ai vantaggi dell'organizzazione collettiva*; oppure: chi ha di più deve pagare di più *perchè avendo di più può pagare di più con minore sacrificio*.

Come è chiaro, nel primo caso si ritorna alla teoria delle controprestazioni, nel secondo a quella dell'uguaglianza di sacrificio. In pratica le due tendenze si trovano spesso negli stessi scrittori contemporaneamente presenti. E in realtà la ragione del

Ed ecco giocare di nuovo la tendenza scientifica a « ridurre » il problema che non si può risolvere: in luogo della « giusta » imposta si cercherà di identificare l'imposta « ottima »: quella cioè suscettibile di produrre tali effetti economici — incremento del risparmio o miglioramento delle culture, potenziamento o redistribuzione del reddito nazionale e via dicendo — che siano giudicati particolarmente desiderabili.

6. — E' a questo punto che entrano in campo i politici: i quali fanno giustamente osservare come prima ancora che economici, gli effetti — e quindi gli scopi — dell'imposta possano ben essere sociali e politici: lotta alla plutocrazia o tutela delle classi medie, accorciamento delle distanze o incremento demografico. E si è giunti così a quel tale programma di lavoro che in principio abbiamo ricordato: il riparto delle pubbliche spese concepito non più come fine, ma come semplice mezzo; la determinazione degli scopi d'imposta riservata al giudizio di convenienza politica; il problema giuridico limitato alla ricerca della forma meglio idonea alla pratica realizzazione di quel mezzo.

7. — Di fronte a questo processo di onesti sforzi e di oneste rinunce che hanno condotto, auspicati i politici, ma consenzienti economisti e giuristi, a sostituire la « politica » alla « giustizia » tributaria, su due punti occorre concentrare la discussione: l'impossibilità di sganciare il problema dell'imposta da quello della quota individuale di partecipazione ai vantaggi dei pubblici servizi e la possibilità, anzi necessità di tenere invece distinti e distintamente risolvere i due problemi della politica economica e della giustizia tributaria. Cominciamo da quest'ultimo punto.

Nessuno seriamente discute più, ormai, che rientri fra i compiti dello Stato anche quello di controllare, e occorrendo manovrare o modificare, il congegno di distribuzione sociale della ricchezza risultante dal processo collettivo di produzione. E' anzi, questo di una « migliore giustizia sociale », il massimo problema che oggi s'impone in ogni paese a tutti gli uomini di buona volontà.

consenso che ha potuto raccogliere la teoria — o più semplicemente la formula — della capacità contributiva, sta probabilmente proprio e soltanto in ciò: che essa permette di far capo volta a volta all'una o all'altra delle precedenti teorie, sfruttandone quel tanto che entrambe hanno di aderente all'intuizione, senza tuttavia darsi carico di realizzarne una dimostrazione e un'applicazione rigorosamente scientifica. Fra le due tendenze, però, è certo che lo stesso concetto di « capacità » porta ad orientare l'uomo della strada piuttosto verso la concezione utilitaristica (capacità di pagare di più con uguale sacrificio): e con ciò contribuisce a sugellare il distacco del momento logico dell'imposta da quello della spesa e a configurare l'imposta per se stessa come semplice « manifestazione della sovranità finanziaria ».

Ma proprio il fatto che apertamente si possa oggi proporre e discutere il problema dell'intervento statale nella distribuzione della ricchezza, toglie anche quella che poteva essere in qualche modo una giustificazione della tendenza a confondere politica economica e giustizia tributaria, quando per l'immatùrità dei tempi si era forse indotti a ricorrere a quella confusione come all'unica via aperta onde arrivare indirettamente — facendo pagare agli uni più e agli altri meno della giusta quota nel riparto delle pubbliche spese — ad una larvata redistribuzione della ricchezza.

Il fatto è che i due problemi sono innanzi tutto ben distinti e inconfondibili sul piano logico.

Chiarissimo, nei suoi semplici termini il problema della giustizia tributaria: *con quali criteri e su quali principi si deve secondo giustizia ripartire fra i singoli contribuenti la spesa dei pubblici servizi, quando al riparto non si attribuisca altro fine che quello appunto di coprire quella spesa?*

In questo problema rientra come un capitolo, sia pure il più importante, il problema della « giusta imposta »: che si distingue per essere limitato al riparto della spesa di quei pubblici servizi il cui costo non si vuole o non si può — per ragioni tecniche, economiche e politiche, la maggiore delle quali sarà di regola la « indivisibilità » del servizio — imputare ai singoli contribuenti in forma di corrispettivo per ogni singola unità di consumo.

8. — Accanto, o sopra se si vuole, al problema della giustizia tributaria, sta quello della politica economica, che nei suoi termini più generali si può riassumere così: *con quali criteri, secondo quali principi, entro quali limiti e con quali mezzi deve lo Stato intervenire nel processo di distribuzione della ricchezza nazionale?* (1).

(1) Il problema si è imposto con sempre maggiore perentorietà ed urgenza a mano a mano che, con la moderna e rapidissima evoluzione dell'economia di produzione dei beni individuali, si è andata rivelando l'unitarietà e l'inscindibilità dell'organismo economico sociale. Quando i membri delle singole collettività nazionali hanno acquistato coscienza di essere non soltanto fratelli, ma soci, e soci non solo limitatamente alla effettuazione a spese comuni di determinati servizi collettivi, ma per l'intera estensione del processo produttivo dei beni individuali — per essere l'intero reddito nazionale il risultato di una economia fondata sulla imprescindibile coordinazione di tutti i sacrifici individuali di lavoro e di risparmio in un unico e unitario processo sociale di produzione — allora al semplice *dovere morale* di assistere il fratello e alla convenienza politica di adempiere a quel dovere, si è aggiunto il *diritto di pretendere* che il reddito « sociale » risultante dal processo collettivo di produzione sia ripartito secondo giustizia. A questo punto il problema della « giustizia sociale » è divenuto, più che un semplice problema morale e politico — come molti ancora sembrano credere — un vero e proprio problema *giuridico*.

E' chiaro che soltanto uno dei mezzi dell'intervento statale può essere lo spostamento di ricchezza dall'una all'altra classe o categoria sociale attuato a *posteriori* mediante assorbimento e redistribuzione di mezzi monetari: il che vuol dire mediante una politica finanziaria di *redistribuzione*. E uno dei mezzi di una politica finanziaria di redistribuzione può essere la modificazione in un senso o nell'altro della giusta quota individuale nel riparto delle pubbliche spese. Vale a dire l'adozione di un sistema di imposte « politiche »: nel quale il riparto della spesa dei pubblici servizi non è più fine a sè stesso, ma diviene il mezzo per il raggiungimento di un *altro* fine, che sarà per l'appunto lo spostamento coattivo di ricchezze dall'una all'altra categoria o classe di contribuenti.

A questo punto non occorre altro a dimostrare come il problema della giusta imposta non solo non si confonda, ma sia anzi presupposto da quello dell'imposta politica e redistributrice. Ovvio essendo che l'efficacia « redistributrice » di un'imposta è in funzione appunto e soltanto della *deviazione* che l'imposta rappresenta da quella che sarebbe la semplice giusta quota individuale di riparto delle spese dei pubblici servizi.

In realtà l'esistenza di imposte redistributrici, di cui tutti oggi parlano, contiene appunto in sè stessa la dimostrazione che « la giusta imposta esiste »: e basta anzi a dimostrare non solo la legittimità razionale della impostazione del problema della « giusta imposta », ma anche la necessità di risolverlo, non fosse altro per valutare o controllare la portata redistributrice dell'imposta.

9. — Dalle cose fin qui dette risulta definita la « giusta imposta » come la quota individuale corrispondente al giusto riparto delle spese di un determinato gruppo di pubblici servizi, quando il riparto si assuma come fine a sè stesso, senza cioè assegnargli altro scopo che non sia quello di assicurare la copertura della spesa collettivamente affrontata.

Abbiamo invece definito come imposta « politica » e redistributrice, quella che pone in essere una deviazione dalla « giusta » imposta, intesa ad utilizzare il riparto delle pubbliche spese come un mezzo per il raggiungimento di un fine ulteriore, sia esso politico, sociale o economico.

Ne segue che la « giusta » imposta non è l'imposta « politica ». Non ne segue però affatto che l'imposta politica debba ritenersi necessariamente ingiusta. In realtà l'imposta politica non è per sè stessa né giusta né ingiusta: appunto perchè non costituisce che un mezzo tecnico per realizzare un ulteriore fine, il quale sarà esso volta a volta giusto o ingiusto, buono o cattivo, utile o dannoso.

Suppongasì che dopo avere bonificato e lottizzato una certa estensione di terreno, si decida di ridurre il prezzo dei singoli lotti da assegnarsi a

famiglie di caduti in guerra ad un $x\%$ di quello che sarebbe il giusto prezzo, se l'assegnazione non avesse altro scopo che di recuperare il costo dell'operazione e di maggiorare corrispondentemente il giusto prezzo dei lotti da assegnarsi invece a famiglie di non combattenti. E' chiaro come non potrebbe assumersi a priori ingiusto il corrispettivo che in definitiva verrebbe a pagare ciascun singolo assegnatario. A ben guardare quel corrispettivo non sarebbe per sè stesso nè giusto nè ingiusto. Giusta o ingiusta potrebbe piuttosto giudicarsi la *riduzione* e rispettivamente la *maggiorazione* apportata al prezzo delle due categorie di assegnazioni. E perchè potesse giudicarsi giusta, occorrerebbe che giusti si ritenessero lo scopo dell'operazione (beneficiare le famiglie dei caduti a carico di quelle dei non combattenti) e il mezzo teorico adoperato (riduzione di un $x\%$ e corrispondente maggiorazione del prezzo di assegnazione di lotti di terreno). Ma anche e prima di tutto occorrerebbe che quella tale riduzione e maggiorazione risultassero effettivamente e uniformemente praticate rispetto al « giusto » prezzo, attentamente valutato con criteri di obiettiva giustizia, in modo da tener conto, poniamo, della diversa estensione, esposizione, fertilità, attrezzatura ecc. dei singoli lotti.

10. — Riconosciuto così che anche l'imposta « politica » nel senso ora definito può non essere ingiusta, bisogna però domandarsi se sia essa il mezzo più opportuno ed auspicabile per realizzare una redistribuzione di ricchezza, sia pure in ipotesi per sè stessa opportuna o necessaria. E sembra che le più serie ragioni ci siano, per concludere che debba piuttosto considerarsi come l'ultimo mezzo cui fare ricorso, e sempre temporaneamente e solo quando ogni altro mezzo risulti esaurito o inattuabile.

Si rifletta intanto che riconoscere la necessità di una politica di *redistribuzione* della ricchezza, significa constatare che il meccanismo economico di *distribuzione* — che è poi il congegno dei prezzi e dei salari — non ha funzionato, o tuttora non funziona, conformemente a quanto si giudica giusto, conveniente o necessario. Se allora il disfunzionamento si connette a cause di carattere straordinario, come tipicamente accade nell'economia di guerra, si può comprendere che si trovi conveniente, a conti fatti, piuttosto che porre le mani nel congegno, tollerarne il temporaneo disfunzionamento e correggerne a *posteriori* le conseguenze, redistribuendo la parte di ricchezza che risulterà mal distribuita. In questo caso però la redistribuzione rientrerà naturalmente nel quadro di una finanza *straordinaria* distinta dalla ordinaria contribuzione. E non c'è altro da dire, se non che la finanza straordinaria va regolata su propri principii e con propri mezzi tecnici e giuridici, necessariamente diversi da quelli della finanza ordinaria.

11. — Ma se ci si dovesse persuadere — come in sostanza ci si va persuadendo — che il disfunzionamento fa capo ad un difetto o ad un anacronismo del congegno di distribuzione, che non può considerarsi meramente temporaneo, allora il rimedio della redistribuzione a posteriori risulterebbe manifestamente inadeguato ed antieconomico.

Se il congegno dei prezzi e dei salari non funziona più bene è quel congegno che bisogna correggere. Adattarsi ad una distribuzione congenitamente sperequata, solo ripromettendosi di correggerne gli effetti *ex post* attraverso una redistribuzione *permanente*, sarebbe altrettanto irrazionale quanto sarebbe, da parte di un gruppo di condomini, accortisi di un difetto di funzionamento della cassetta di distribuzione dell'acqua, adottare come rimedio permanente quello di mandare in giro il portinaio a recuperare l'acqua ricevuta in più dai singoli condomini per « redistribuirla » a quelli depauperati dal guasto.

Altrettanto irrazionale, ma ben più difficile e pericolosa sarebbe la redistribuzione finanziaria permanente. Dappoiché, mentre può essere agevole dimostrare al singolo condomino che l'acqua ricevuta in più del vicino fa capo ad un difetto di funzionamento del congegno di distribuzione cui è giusto ovviare in un modo o nell'altro, risulta viceversa impossibile persuadere il singolo contribuente — fuori di congiunture temporanee e straordinarie — che quella ricchezza che egli ha guadagnato o che suo padre ha guadagnato onestamente lavorando, rischiando o risparmiando col pieno rispetto delle leggi e dei diritti altrui non è suo merito e suo diritto, bensì il risultato di un difetto del meccanismo economico di distribuzione dei redditi dell'azienda sociale, sicché egli è tenuto in coscienza a restituirla perché sia ad altri assegnata.

Una redistribuzione permanente sarebbe dunque inevitabilmente destinata a lasciar nei singoli il convincimento di una permanente sopraffazione e a porre quindi la società in stato di guerra permanente. E non c'è peggior guerra di quella in cui le parti contendenti siano sinceramente, onestamente convinte entrambe, di insorgere contro un'ingiustizia prima ancora che di difendere un interesse.

12. — Queste considerazioni, delle quali sarebbe vano e pericoloso nascondersi la gravità, non significano che, per ragioni tecniche, economiche o politiche, non ci si debba tuttavia rassegnare più o meno temporaneamente ad una qualche forma di redistribuzione anche fuori del quadro di una finanza straordinaria, pur contemporaneamente ad un'opportuna revisione del meccanismo economico di distribuzione. Si è però quanto meno autorizzati a vivamente auspicare che alla redistribuzione si riservino in ogni caso *istituti giuridici propri e distinti* da quelli destinati invece alla funzione di ripartire secondo giustizia le spese dei pubblici servizi. La con-

fusione o comunque l'abbinamento risultano ugualmente dannosi per l'una come per l'altra operazione.

13. — E' esiziale, per il riparto delle pubbliche spese l'attribuire funzione ed effetto di redistribuzione alla pubblica contribuzione, attraverso maggiorazioni e corrispondenti riduzioni della giusta quota individuale; perchè una tale politica elimina senza speranza, oltre un certo limite, ogni seria possibilità di quella *collaborazione* attiva del contribuente, dalla quale per contro nessun sistema di imposte può prescindere, com'è storicamente dimostrato.

Se non si può pretendere e non si pretende che il ladro faccia testimonianza della refurtiva, a *fortiori* non si può pretendere che il possidente faccia testimonianza della ricchezza legittimamente guadagnata e attivamente collabori allo scopo di vedersela togliere via senza contropartita, anche se così sembra « opportuno » o « conveniente » o magari necessario in relazione alla contingente situazione politica od economica.

Sarebbe dunque ingenuo e incivile impostare appunto sulla collaborazione del contribuente tutto il meccanismo dell'imposta — come praticamente si fa e sarebbe impossibile non fare — comminando sanzioni talvolta gravissime contro le dichiarazioni « infedeli », se quel meccanismo si volesse far servire ad una operazione di chirurgia economica, cui il contribuente non può sentirsi e non si sentirà mai obbligato in coscienza a collaborare. E l'abbinamento non sortirebbe in pratica altro risultato che quello di giustificare moralmente la resistenza e l'evasione per *tutta* l'imposta (1).

(1) Giova invece guardarsi dall'errore di sottovalutare e quindi trascurare l'influenza imponderabile dell'adesione morale del contribuente sul funzionamento del meccanismo tributario. C'è in ogni uomo, foss'anche il peggiore, accanto agli interessi più egoistici, una coscienza o incosciente aspirazione alla giustizia. E il fatto è che se i viaggiatori non sentissero « giusto » il pagamento del biglietto, le Ferrovie non riuscirebbero a riscuotere neppure un terzo dei biglietti del viaggio. Viceversa il giorno in cui l'uomo della strada si è sentito svincolato dal giudizio morale del suo io e del suo prossimo, quel giorno stesso non ha esitato ad affrontare la prigione e la morte per appropriarsi dell'altrui: come sa bene chi ha veduto nella tempesta della guerra folle intere di placide donne di casa, di integri funzionari, di onesti operai, partecipare all'assalto dei negozi (sfidando i rigori della legge e della ferocia tedesca) lasciando sul suolo morti e feriti per portar via qualche metro di stoffa o una bottiglia di liquore.

Non dunque le « sanzioni » e le « penalità » possono sostituire la forza che viene alla legge dal convincimento della sua giustizia in chi deve eseguirla. Solo quando servono a suggellare e convalidare nell'animo dei cittadini la condanna morale al violatore della legge, le sanzioni adempiono al loro scopo. In caso contrario non fanno che sottolineare l'ingiustizia della legge che ad esse si affida e così giustificare

14. — Ma non meno inopportuno sarebbe pure agli effetti di una efficace e giusta opera di redistribuzione, il costringerla nell'ambito del riparto delle pubbliche spese in forma di deviazione dalla giusta quota individuale di contribuzione; non foss'altro perchè la distribuzione di ricchezza che se ne ottiene in forma di esenzione o riduzione della giusta imposta, si concreta in un beneficio, oltrechè difficilmente controllabile nell'entità, crescente in misura proporzionale o progressiva col crescere del reddito o del patrimonio o del consumo e perciò col diminuire del bisogno e viceversa.

In realtà è difficile immaginare qualcosa di più ingiusto di un sussidio a favore delle famiglie numerose, distribuito in modo che, *ceteris paribus*, alla famiglia che ha 20 mila lire di reddito, sia attribuita una somma minore (e più che 5 volte minore) di quella attribuita alla famiglia con 100 mila lire di reddito; alla famiglia che vive di capitale una somma maggiore che a quella che vive di lavoro e niente del tutto alle famiglie che per avventura non arrivino a mettere insieme un reddito superiore al minimo imponibile. Eppure sono appunto queste le curiose ma inevitabili conseguenze della « redistribuzione » attuata mediante la riduzione dell'imposta (L 14 giugno 1928 n. 1312).

La funzione redistributrice può invece ben più razionalmente e larga-

anche meglio, sul piano morale, l'evasione e la collusione o la tolleranza con gli evasori.

Certo anche di fronte alla « giusta » contribuzione ci sarà sempre un margine di evasione da imputare alla debolezza degli uomini, chè non tutti riescono a realizzare contro l'interesse materiale la istintiva tendenza verso il giusto. Ma altro è dover superare con la forza o l'intimidazione quel deficit psicologico fra l'interesse materiale e coscienza morale, che inevitabilmente si verifica in alcuni di fronte ad una pretesa sentita come giusta, e altro è resistere alla somma dell'interesse e della volontà che inevitabilmente si alleano in tutti, di fronte alla richiesta del sacrificio imposto con la forza e sentito come ingiusto o comunque non moralmente dovuto.

Si mediti, in argomento di evasione, questa breve pagina che riassume il secolare pensiero dei canonisti sull'obbligo di adempiere ai tributi e che illumina quelle che sono probabilmente le più profonde e salde radici del fenomeno dell'evasione:

« *Leges tributerum, quando constat esse iniustas, non obligant ad solvenda tributa, non solum antequam petantur, sed etiamsi exigantur. In hoc omnes conveniunt et ratio est clara: quia si lex est iniusta etiam petitio tributi; ergo non potest magis obligare petitio quam lex... Sequitur, personas illas a quibus talia tributa exiguntur posse licite non solvere tributum, tum se occultando, tum etiam resistendo aliquo modo, quantum sine gravi rixa et scandalo possint, quia ius defensionis naturale est. Possunt etiam uti amphibologiis ad non revelandam veritatem, quia iniuste interrogantur et non tenentur respondere ad mentem interrogantis... sequitur quarto eos qui coguntur solvere talia tributa posse alia via reparare damnum, vel non solvendo alia tributa iusta si occasio detur, vel alio simili modo occulto, sine vi et rapina, recompensationem faciendo ex bonis principis vel eius qui per iniustitiam tributum extorsit. Haec omnia patent ex generalibus regulis de restitutione ».*

(SUAREZ, *Tractatus de legibus ac Deo legislatore*, pars II, lib. V, c. XVIII, p. 73).

mente essere dallo Stato perseguita in sede di *spese*: considerando cioè l'eliminazione delle ingiuste sperequazioni sociali, la politica del pieno impiego e delle assicurazioni sociali, la lotta contro la miseria, e la salvaguardia della libertà economica dei cittadini non già come la soddisfazione di particolari interessi delle classi povere in conflitto con le classi ricche, si invece come l'attuazione delle condizioni necessarie per una pacifica e produttiva convivenza sociale, di cui dunque lo Stato si dà carico nell'interesse *generale* e indivisibile di tutti coloro che di quella convivenza partecipano, nell'atto di svolgere la loro individuale attività produttiva o di goderne i risultati.

Che se poi, malgrado l'intervento preventivo della legge nel regolare il meccanismo della *distribuzione* del reddito nazionale (meccanismo dei prezzi e dei salari) e malgrado la funzione perequatrice delle spese per la giustizia sociale, si ravvisasse ancora la necessità di impedire e falcidiare gli eccessivi accumuli di ricchezza individuale, resterebbe lo strumento delle leggi di successione. E come si vedrà nei successivi capitoli la cosiddetta imposta sulle successioni dovrebbe essere anche concettualmente considerata piuttosto come una vera e propria *legittima fiscale*, trasferendosi dalla teoria giuridica della contribuzione a quella della successione.

Al sistema delle imposte — per le quali il nome stesso di imposta dovrebbe definitivamente cedere a quello più antico e nobile di « pubblica contribuzione » — dovrebbe invece riservarsi, ben chiaro ed esplicito il compito solo di realizzare — insieme alle tasse e ai contributi — il riparto delle pubbliche spese, da effettuarsi secondo giustizia e come *fine a se stesso*, tra tutti i cointeressati alla *esistenza e all'attività della pubblica amministrazione*.

15. — Resta a vedere se il problema di ripartire secondo giustizia la spesa dei pubblici servizi indivisibili non sia per avventura di impossibile soluzione.

E questa in fondo — l'avere cioè per l'appunto ritenuto impossibile la soluzione — è poi la vera ragione che ha indotto gli economisti ad abbandonare e da ultimo addirittura a rinnegare il problema, dopo avere per oltre un secolo cercato di risolverlo.

Bisogna tornare indietro e rifarsi a quel punto cruciale della ricerca della « giusta imposta » in cui si è voluto tentare di sganciare il momento dell'imposta da quello del godimento dei pubblici servizi.

I vecchi e sconfessati fautori della *benefit theory*, lasciandosi guidare forse più dall'intuito — e si vorrebbe dire dal buon senso — che dalla scienza, in questo almeno avevano veduto giusto; nell'intuire cioè che non è possibile ripartire secondo giustizia il carico delle pubbliche spese, se non si rapporti il « sacrificio » dell'imposta all'utilità dei pubblici servizi. In

realtà nel momento stesso in cui gli economisti si son volti a costruire la teoria della giusta imposta sulla sola base del « sacrificio », essi si sono irrevocabilmente condannati a ragionare a vuoto e le loro costruzioni « scientifiche » di scale e di curve han perso ogni senso agli effetti del problema che si intendeva risolvere: e che era ancora, non lo si dimentichi, appunto quello della giusta imposta, nell'assunto che giusta dovesse ritenersi l'imposta capace di realizzare, volta a volta il sacrificio « uguale » o « proporzionale » o « minimo ».

Ciò non tanto perchè, come oggi i loro colleghi di scieua sembrano pressochè concordi nel rilevare, l'impossibilità di confrontare le sensazioni i bisogni e i sacrifici di soggetti diversi (*no bridge*) renda impossibile costruire sul « sacrificio » una qualsiasi « scientifica » teoria dell'imposta; quanto, e più decisamente, perchè raggiunto che si fosse in ipotesi un livellamento comunque perfetto dei « sacrifici » individuali corrispondenti al pagamento dell'imposta secondo un qualsiasi predeterminato rapporto, ebbene un tale livellamento non potrebbe dirsi giusto, *se non in quanto si fosse prima dimostrato che in quello stesso e non altro rapporto stanno i singoli contribuenti rispetto alla effettuazione dei pubblici servizi di cui si tratta di ripartire la spesa.*

16. — In queste condizioni ritorna la domanda: è possibile risolvere il problema della giusta imposta: che è poi il problema di commisurare i rapporti di contribuzione ai rapporti di compartecipazione ai pubblici servizi?

Alla domanda gli economisti sembrano concordi nel rispondere che no: richiamandosi alla « indivisibilità » che contraddistingue il consumo dei pubblici servizi più tipicamente contemplati dall'imposta. Ma alla risposta negativa non può rassegnarsi il giurista: il quale sa di essere ogni giorno chiamato a risolvere, e di risolvere ogni giorno secondo giustizia, problemi che si pongono in termini assolutamente analoghi. Tale il problema dell'*in funus conferre* — cioè il problema del giusto riparto delle spese affrontate per l'onore e il decoro della famiglia come inscindibile collettività —; e quello del riparto delle spese di pubblicità o di difesa di un prodotto ad opera di un « cartello » industriale; e quello dell'avaria comune e quello del riparto di molte delle spese di una comunione *pro indiviso*. Altrettanti casi nei quali non d'altro si tratta, se non appunto di ripartire secondo giustizia fra una pluralità di interessati, la spesa di un servizio o di un complesso di servizi, effettuati per l'inscindibile vantaggio e per l'inscindibile consumo della collettività intera.

Ebbene, ogni giorno negli studi legali o nelle aule giudiziarie quei problemi si risolvono e le parti se ne vanno persuase di avere avuto giustizia. Perchè dunque non si dovrebbe analogamente poter risolvere anche il problema del giusto riparto delle pubbliche spese?

Perchè, mentre a nessuno viene in mente di dire ai condomini di un palazzo che non esiste, poniamo, un « giusto » riparto delle spese dei servizi di ascensore o di portineria, dovrebbe dirsi invece che « la giusta imposta non esiste » quando si tratta del riparto, tanto più importante per la pace e l'ordine sociale, delle spese dei pubblici servizi della collettività nazionale?

17. — Procederemo nel prossimo capitolo a raffrontare in concreto le ragioni addotte dagli economisti a « dir di no » con i criteri adoperati dai giuristi a « far dir sì », rispettivamente dichiarando insolubile gli uni e praticamente risolvendo gli altri, il problema del giusto riparto delle spese dei servizi collettivi « indivisibili ».

Ma fin da ora occorre porre in guardia il lettore contro quella che è probabilmente la prima giustificazione della divergenza. Quando l'economista dichiara insolubile il problema del giusto riparto, intende dire in realtà che non gli è possibile risolverlo con « scientifica » esattezza: che cioè non gli è possibile identificare e dimostrare scientificamente una volta per tutte la formula della vera e perfetta giustizia tributaria. Ora, così intesa, la dichiarazione di impotenza della scienza economica può ben essere accettata dal giurista, senza per ciò affatto indurlo a riconoscere che sia necessario o ragionevole mettere addirittura da parte il problema e non parlar più di giusto riparto delle pubbliche spese.

Il fatto è che la « giustizia » come la « bellezza » e la « bontà » possono forse essere oggetto, non mai risultato di « scienza ». La giustizia è qualche cosa che non si « dimostra » ma si « sente » ed è essenzialmente un concetto limite, una tendenza, che quasi sempre si realizza solo per *approssimazione*. Che anzi anche là dove sia dato realizzare la perfetta giustizia, non mai decisivi a dimostrare la bontà dei risultati raggiunti sono gli strumenti e le formule dello scienziato, ma solo la relativa sensibilità della « coscienza economico-sociale »: la quale è — al contrario delle valutazioni scientifiche — altrettanto sottile negli apprezzamenti *qualitativi*, quanto grossolana in quelli *quantitativi*.

Ond'è che non solo la « scientifica » esattezza non è necessaria nella ricerca e nella attuazione della giustizia, ma è ben spesso per avventura dannosa. Come di fatto è accaduto per i concetti di cosa « semplice » e « composta » per la distinzione fra « mobile » e « immobile », per la classificazione giuridica della elettricità e della proprietà industriale, e come accade ancora, proprio nel campo del diritto tributario, per le definizioni di « reddito » di « capitale » di « spesa » di « perdite » di « interesse » e vai dicendo: tutti argomenti resi oscuri e difficili appunto e soprattutto dal contrasto fra l'approssimazione psicologica delle valutazioni della coscienza economico-sociale, e la precisione oggettiva delle analisi scientifiche.

18. — In conclusione, se con l'affermare che « la giusta imposta non esiste » l'economista intende — come effettivamente intende — dire che non esiste l'imposta « scientificamente » giusta, spetta allora al giurista sorridere dell'ingenuità dello scienziato, che ha potuto pensare di trovare la giustizia fra le lastrine del microscopio. E il sorriso del giurista significa che né la postulata inesistenza dell'imposta « scientificamente » giusta basta a persuadere dell'impossibilità di realizzare con perfetta giustizia il riparto delle spese, né soprattutto l'eventuale impossibilità di una giustizia anche solo apprezzabilmente perfetta giustificerebbe la rinuncia a realizzare una giustizia quanto si voglia approssimata; vale a dire ad applicare i criteri del giusto riparto, con quel sia pur largo margine di approssimazione e di errore che le necessità della pratica e le possibilità della tecnica rendano inevitabile.

Non è improbabile, anzi è ben certo, che l'economista non esiterebbe a dichiarare « impossibile » la « scientifica » valutazione di un braccio rotto o di un occhio asportato. Ma nessuno penserebbe che a chi con un braccio rotto o un occhio mancante per altrui colpa chiede giustizia, il giudice possa rispondere che « il giusto indennizzo non esiste »!

La teoria giuridica dell' imposta e il principio dell'interesse

1. — Il par. 1 della *Reichsabgabenordnung* (22 maggio 1931) riassumendo e suggellando le conclusioni della fervida fioritura di studi che intorno al diritto tributario è sbocciata nell'ultimo trentennio in Germania e poi in Svizzera e in Italia, così definisce il « concetto di imposta » (*Steuerbegriff*): « Le imposte sono prestazioni pecuniarie uniche o periodiche che non rappresentano una controprestazione per una prestazione particolare e sono imposte da un ente di diritto pubblico per conseguire delle entrate a tutti coloro presso i quali si verifica la situazione di fatto cui la legge collega l'obbligo della prestazione » (1).

Se si raffronta questa poco elegante enunciazione con quella già ricordata di Bartolo, pel quale l'imposta era un « munus quod necessario subimus lege vel mero imperio eius qui habet potestatem » vien fatto di constatare che non si è poi percorsa molta strada, in 600 anni.

Il male è che quello che per Bartolo voleva essere soltanto un giudizio, e non lusinghiero (2) inteso a consolidare il principio « in dubio contra fiscum » è divenuto ora una definizione programmatica. Alla quale la moderna dottrina non più sembra rassegnarsi, ma applaudire, rivendicando a sé il merito di avere definitivamente identificato come carattere distintivo dell'istituto giuridico dell'imposta proprio e soltanto « la mancanza di una causa specifica giustificatrice dell'obbligazione » che non sia la sogge-

(1) « Steuern sind einmalige oder laufende Geldleistungen, die nicht eine Gegenleistung für eine besondere Leistung darstellen und von einem öffentlich-rechtlichen Gemeinwesen zur Erzielung von Einkünften allen auferlegt werden, bei denen der Tatbestand zutrifft, an den das Gesetz die Leistungspflicht knüpft ».

(2) « Censur ignoratiae » dichiarava la Glossa « id est culus causa iusta ignoratur, nullo iure divino vel humano probatur ».

zione alla « potestà d'imperio originaria o delegata dell'ente pubblico » (Giannini A. D.).

2. — E per vero lo studio della recente e recentissima letteratura giuridica, per ciò che riguarda la definizione dommatica dell'imposta, si è tutto concentrato in una critica puramente negativa del concetto essenzialmente funzionale che dell'imposta si era fatto (e continuano ad avere tuttora) gli economisti, unanimi nel rappresentarla come lo strumento di ricupero della parte indivisibile del costo dei pubblici servizi di utilità generale, mediante il coattivo prelevamento di una parte della ricchezza individuale indistintamente imposto a tutti i membri della collettività.

Sulle tracce di questo concetto i nostri vecchi o men recenti amministratori avevano definito l'imposta, parola più parola meno, come « la quota che del proprio avere deve ognuno conferire secondo la legge, per sopperire ai carichi dello Stato » (MEUCCI, MANTELLINI, QUARTA, CLEMEN-
TINI, CAMMEO, RANELLETTI) (1).

La nuova scuola del diritto tributario ha innanzi tutto eliminato ogni riferimento alle pubbliche spese, sul rilievo che la destinazione del gettito costituisce solo un presupposto economico-politico dell'imposizione, non però un elemento della struttura giuridica dell'imposta. E per analoga ragione ha pure rinunciato al requisito della *generalità*, persuadendosi — come logica conseguenza della concezione dell'imposta come « mera manifestazione di sovranità » — che non cesserebbe di essere un'imposta anche quella che allo stato piacesse di imporre ad una ristretta categoria o magari ad un solo contribuente. Da ultimo ha escluso che il prelevamento dell'imposta debba essere necessariamente rapportato alla ricchezza individuale o comunque avvenire secondo una regola costante (BLUMENSTEIN). Ma compiuta quest'opera di demolizione critica si è trovata fra le mani la struttura giuridica dell'imposta ridotta ad una semplice e astratta — « rein und voraussetzungslos » (MAYER O.) — obbligazione ex lege a favore di un ente pubblico, collegata a « presupposti di fatto » (Tatbestand) apparentemente i più disparati, dei quali tutto ciò che si sa precisare è che non debbono concretarsi in una « prestazione particolare » a favore del contribuente (2) (nel qual caso si avrebbe non più l'imposta ma la tassa); e nemmeno, si aggiunge da taluni autori, in un particolare vantaggio o in una spesa par-

(1) Era sostanzialmente la definizione accolta nell'art. 25 del nostro Statuto, per il quale, come è noto, tutti i regnicoli « contribuiscono indistintamente, nella proporzione dei loro averi, ai carichi dello Stato ».

(2) Con che, si noti, riuscirebbe fra l'altro assai difficile riconoscere il carattere d'imposta — che pure ha indubbiamente — al *prestito obbligatorio* istituito in Italia col decreto lgt. 5 ottobre 1936 n. 1743 a carico dei possessori di beni immobili.

ticolare a favore del singolo contribuente (nel qual caso si avrebbe il « contributo »).

3. — Ed ecco sorgere e rapidamente consolidarsi l'idea che si vuol considerare come fondamentale nella moderna dottrina: essere cioè proprio e soltanto nella mancanza di una causa specifica dell'obbligazione l'elemento distintivo dell'imposta come istituto giuridico, sicchè « le pretese dell'ente pubblico che potessero riannodarsi ad altra causa obbligatoria diversa dalla potestà d'imperio, non sarebbero imposta » (BLUMENSTEIN).

Poichè tuttavia si avverte l'insufficienza di una definizione puramente negativa, si cerca di spiegare che il « fondamento giuridico » dell'obbligo d'imposta risiederebbe appunto ed unicamente nella « potestà d'imperio originaria e delegata » o, come altri dice, nella « sovranità finanziaria » o « potestà tributaria » (*Steuernhoheit, allgemeine Finanzgealt*) dello Stato.

Ma ci si accorge presto che per potersi parlare di una « potestà tributaria » come elemento rilevante nella definizione dell'imposta, occorrerebbe che quella potestà si estrinsecasse dentro il rapporto giuridico d'imposta: e che perciò non la legge d'imposta, ma il credito d'imposta entro l'ambito della legge che riconosce l'istituto rimanesse soggetto alla discrezionalità di quel potere (NAWIASKY). Per contro tutti sono concordi nell'escludere appunto la discrezionalità e anzi la stessa disponibilità del credito d'imposta; sicchè la « sovranità finanziaria » non altro appare in definitiva che l'aspetto finanziario della sovranità; e in parole povere il potere dello Stato di far legge la sua volontà e così anche di imporre, legiferando, qualunque obbligo finanziario per qualunque scopo e su qualunque presupposto di fatto, a coloro che al suo potere di sovrano legislatore si trovano soggetti.

Con che in definitiva anche il richiamo al « potere d'imperio » assume valore e contenuto puramente negativi, nella definizione dell'imposta, valendo semplicemente a confermare la impossibilità di raccogliere i così detti « fatti d'imposta » in una definitiva categoria logico giuridica che possa inserirsi come un titolo giuridico fra il credito d'imposta e il semplice *sic volo sic iubeo* del legislatore.

4. — Resta ancora, nella definizione generalmente accettata, un solo elemento positivo, che è parso indispensabile alla dottrina (FRIEDRICH) per differenziare l'imposta dalla pena pecuniaria, ed è lo scopo di conseguire un'entrata (*zur Erziehung von Einkünften*).

Ma l'espediente si rivela alla critica irrazionale e inefficace: sia perchè la struttura giuridica di un istituto non può essere razionalmente definita attraverso lo scopo pratico; sia perchè lo scopo di conseguire un'entrata non è in realtà nè esclusivo nè indispensabile all'imposta, dandosi istituti

diversi dall'imposta (rendite demaniali, prezzi pubblici, prestiti, tasse ecc.) che a quello scopo appunto provvedono e dandosi per contro vere e proprie imposte (dazi protettivi, imposta straordinaria sui dividendi, imposta sui plusvalori immobiliari) intese a provvedere in via principale o addirittura esclusiva — e perfino a costo di ridurre o disseccare cospicui cespiti di entrata — a tutt'altri scopi, talvolta anche repressivi e persecutivi (imposte razziali).

Per contro è di ieri (confisca dei beni dei gerarchi fascisti) ma è anche antica quanto il mondo, l'ipotesi di vere e proprie pene comminate al precipuo e dichiarato scopo di conseguire un'entrata per le finanze dello Stato.

In realtà ciò che può discriminare dall'imposta la pena è piuttosto e soprattutto l'essere questa e non quella la sanzione di un illecito: non dunque lo scopo, ma la categoria giuridica del « presupposto di fatto » cui la legge collega l'obbligo della coattiva prestazione. Esattamente come accade per la discriminazione della tassa e del contributo: che appunto la dottrina ha dovuto sforzarsi di costruire (con esito in parte dubbio per verità) attraverso la definizione *positiva* della particolare categoria di fatti cui la legge collega l'obbligo del pagamento di tasse e contributi.

5. — A questo punto l'imposta non è più che una indistinta obbligazione ex lege, della quale questo solo si precisa, che non debba essere né una tassa, né un contributo, né una pena.

E difatti uno fra i più acuti ed equilibrati scrittori nostri ben ha dovuto da ultimo coerentemente giungere per l'appunto alla conclusione che « il debito d'imposta, quando sia considerato nella sua intrinseca struttura giuridica non si differenzia da ogni altra obbligazione (ex lege) secondo lo schema tradizionale elaborato dal diritto privato » (GIANNINI A. D.). E qui si vuol porre l'accento non tanto sul passaggio dal diritto pubblico al privato, quanto sulla indifferenziata assimilazione dell'obbligazione d'imposta « ad ogni altra » obbligazione *ex lege*.

Se di fronte a questa estrema conclusione, logicamente ineccepibile alla stregua delle premesse dommatiche, l'unanimità degli scrittori arretra aggrappandosi alla distinzione fra diritto pubblico e privato e all'equivoco concetto di *Gewaltverhältnis* (BÜHLER), la riluttanza non è razionalmente giustificata dalla logica degli argomenti addotti, ma probabilmente va spiegata con l'intuizione e l'esperienza della realtà dell'imposta come categoria giuridica ben differenziata e rispondente — quale che ne sia lo scopo pratico e la destinazione economica — ad una propria e tipica funzione giuridica che ne condiziona e ne definisce l'essenza. E sul fondamento di questa intuizione torneremo subito.

6. — S'ha intanto da concludere che la dottrina del diritto tributario è riuscita in definitiva a persuaderci di tutto quello che l'imposta non è, ma non è riuscita a dirci quasi nulla di ciò che è l'imposta. Ora una tale delimitazione puramente negativa del concetto d'imposta (neppure essa d'altronde fissata ancora con definitiva certezza, chè molti dubbi rimangono sulla discriminazione fra imposta e tassa e più ancora su quella fra imposta e contributo, nè sarebbe forse facile discriminare, alla stregua della accolta definizione, l'imposta dal sussidio disposto per legge a favore di un ente pubblico) accompagnata per giunta dalla affermazione della impossibilità di identificare un qualsiasi fondamento giuridico dell'imposta fuor dell'imperscrutabile imperio del legislatore, può bensì rendere e ha reso servigi sul piano puramente esegetico, ma certo non basta a giustificare e costruire sul piano dommatico una teoria giuridica dell'imposta.

Se veramente l'imposta altro non dovesse essere che un ordine di pagamento la cui unica caratteristica fosse di non avere un proprio fondamento giuridico all'infuori del sovrano imperio, allora la sola conclusione logica cui dovrebbe giungersi è che l'imposta come istituto giuridico non esiste sul piano dommatico. Nell'ordinato universo della dommatica giuridica quegli ordini di imposta andrebbero attorno come meteore *extra-vagantes*, leggi senza legge, definitivamente sganciate da un qualsiasi principio giuridico che costituendone il fondamento comune consenta di raccoglierle ad unità concettuale o di coordinarle agli altri istituti preesistenti.

7. — Ma questa conclusione urta e si spezza, come poc'anzi si accennava, contro l'intuizione della coscienza giuridica e l'esperienza della realtà; onde l'imposta si configura invece come una ben distinta categoria logico-giuridica, con una sua propria e peculiare *struttura* e una sua propria e tipica *funzione giuridica*. E il contrasto fra logica e intuizione emerge, notisi, negli stessi insegnamenti della dottrina a proposito del fondamentale principio della indisponibilità dell'imposta.

Tutti gli autori sono unanimi nel riconoscere che non solo non può ammettersi imposta che non sia specificamente prevista e consentita dalla legge, ma che pure entro l'ambito e nell'applicazione della legge non può l'ente impositore comunque disporre del credito d'imposta accordando dilazioni o riduzioni od esenzioni nei confronti di questo o quel singolo contribuente: al punto che nel silenzio della legge — e talvolta perfino in contrasto con la lettera della legge, come accade a proposito del concordato sull'accertamento — si vuole escludere qualunque possibilità di una transazione giuridicamente valida fra l'amministrazione e il contribuente.

Orbene l'indisponibilità non certo discende come logico corollario dal concetto dell'imposta avente come « unico fondamento giuridico » la potestà finanziaria dell'ente pubblico. Nè varrebbe a giustificarla richiamarsi al

così detto principio di certezza: il quale — a parte la necessità di dimostrare che sia qualche cosa di più che una semplice esigenza politico-economica — contiene l'esigenza che debba ciascuno esser certo che non sarà costretto a pagare di più, o in forma più onerosa di quanto sia stabilito per legge, ma non già che non possa veder ridotto il suo debito o modificate a suo favore le condizioni.

Nemmeno la legge positiva, infine, sembra comunque imporre il principio dell'assoluta indisponibilità, che anzi talune disposizioni particolari (1) e lo stesso art. 30 dello statuto potrebbero forse fornire più facili argomenti dialettici alla tesi contraria.

E allora vien fatto di domandarsi donde trae forza e ragione l'unanimità di autori e di giudici per l'indisponibilità dell'imposta. E la risposta è: nell'intuizione che riducendo o rinviando l'imposta nei confronti di un singolo contribuente, la pubblica amministrazione subordinerebbe all'interesse di quel singolo non tanto il suo proprio interesse alla integrale percezione di quella certa entrata, quanto l'interesse individuale degli altri contribuenti uti singuli a che sia l'imposta giustamente ripartita a carico di tutti e di ciascuno. Ond'è che una volta stabilita la norma di riparto, questa pone in essere un acquisito e intangibile diritto soggettivo individuale di ciascun singolo partecipante al riparto, nei confronti di ciascuno degli altri condebitori. Situazione analoga — a termini invertiti — a quella che si produce per la distribuzione dei dividendi di una società anonima: la facoltà degli organi amministrativi della società di determinare l'utile da distribuire agli azionisti non si confonde e non interferisce con l'obbligo di osservare la più perfetta e rigorosa giustizia distributiva nel riparto del dividendo fra i singoli soci al di fuori di qualunque criterio discrezionale.

S. — E' appunto da questa intuizione della funzione di riparto della legge d'imposta — funzione dunque tipicamente giuridica — che occorre prender le mosse, se si vuol tentare di dare un contenuto positivo al concetto e alla definizione dell'imposta.

Il fatto è che alla base della legge d'imposta sta un duplice conflitto di interessi:

(1) Ad esempio l'art. 13 della legge del registro (RD 30 dicembre 1933 n. 2289) per cui « il ministro delle finanze, i funzionari da esso dipendenti e qualsiasi altra autorità pubblica non possono concedere alcuna diminuzione delle tasse e soprattasse stabilite da questa legge, nè sospenderne la riscossione, senza divenirne personalmente responsabili ».

E' chiaro che sul piano puramente esegetico, la formulazione di quest'articolo si presterebbe meglio ad essere interpretata come una eccezione che come una conferma di un principio generale.

a) c'è in primo luogo conflitto, per l'istituzione e la delimitazione dell'imposta, fra l'interesse dell'ente impositore e l'interesse comune dei contribuenti. E' questo il conflitto che emerge in particolare evidenza, assumendo forme drammatiche, nella storia del diritto costituzionale, quando al sovrano si contrappone come soggetto distinto il popolo, sicchè l'imposta ad un certo momento viene concepita come l'oggetto di un vero e proprio *contratto* fra parlamento e sovrano. Da un lato sta l'interesse del sovrano ad ottenere un massimo d'imposta e il minimo di limitazioni nella destinazione del provento, dall'altro lato l'opposto interesse comune dei contribuenti a che l'imposta sia ridotta al minimo e tassativamente condizionata a determinate destinazioni (d'onde i due istituti, ancora vivi ed operanti in Inghilterra dell'*appropriation bill* e dell'esclusiva competenza del parlamento a chiedere la riduzione — ma non l'aumento — delle pubbliche spese). E nessuno dubita, in questa fase storica del diritto costituzionale, che il « fondamento giuridico » del diritto all'istituzione della imposta stia appunto nelle spese cui il sovrano ha da far fronte per il funzionamento dello Stato e nella generalis ratio contribuendi ad dandum principis... auxilium ad publicas expensas (SCAREZ).

Poi col trionfo dello Stato democratico e del principio dell'autogoverno, il diritto all'istituzione dell'imposta sembra dissolversi per confusione e rimanere assorbito nella « sovranità finanziaria » ormai assunta dallo stesso popolo divenuto sovrano.

Ma in realtà il conflitto fra l'interesse dell'ente pubblico come tale e l'interesse comune dei contribuenti rimane: sia perchè oggettivamente si contrappongono l'interesse ad un minimo d'imposta, comune a tutti coloro che sono chiamati ad assolverla e l'interesse ad un massimo di entrate che l'ente pubblico interpreta e rappresenta (d'onde il problema della scelta fra i vari mezzi finanziari — imposta prelevata, demanio ecc., — utilizzabili per provvedere al fabbisogno finanziario); sia perchè soggettivamente non coincidono la collettività delle persone fisiche titolari dell'uno e dell'altro interesse: rappresentando l'ente pubblico la somma degli interessi di tutta la collettività dei suoi membri presenti e futuri, laddove per contro la collettività dei debitori dell'imposta non coincide neppure con la collettività dei membri presenti e rappresentati uti universi dall'ente pubblico. Le imposte non fanno carico, difatti, nè solo nè a tutti i sudditi dell'ente impositore. Che anzi si dà il caso limite di imposte i cui soggetti sono soltanto persone che non fanno parte dell'ente pubblico, pur essendo interessate al funzionamento dei suoi servizi (si pensi all'imposta sul capitale delle società straniere e all'imposta di soggiorno).

Di nuovo calza qui il parallelo con quanto accade in seno alle grandi società anonime; nelle quali, come ben sa chi abbia qualche pratica di bilanci e di assemblee, si riscontra appunto, spesso latente ma talvolta

anche aperto e dichiarato, il conflitto fra gli amministratori da un lato, che si fanno interpreti dell'interesse permanente e super-individuale della società ad una politica di bassi dividendi per un sempre maggiore consolidamento finanziario, una più sicura stabilità dei redditi e il progressivo sviluppo dell'azienda; e dall'altro lato la massa degli attuali portatori di azioni, soprattutto sensibili all'interesse individuale e contingente a rendere massimo il dividendo immediatamente realizzabile;

b) ma superato quel primo e superiore conflitto — che sul piano pubblicistico tende a risolversi nell'ambito del diritto costituzionale attraverso un acconcio regolamento delle forme e degli oneri onde dovrà determinarsi e condizionarsi l'istituzione e la destinazione dell'imposta — ci si imbatte nell'altro conflitto, che si svolge entro la cerchia dei soggetti debitori dell'imposta; il conflitto cioè tra gli interessi individuali dei singoli contribuenti in contrasto interno tra loro, ciascuno tendendo a scaricare sugli altri la maggiore possibile quota del debito. E' questo conflitto che deve risolversi attraverso il giusto riparto dell'imposta e che appunto attribuisce alla legge d'imposta la tipica funzione — che è funzione giuridica — di legge di ripartizione. Alla quale funzione corrisponde la intuizione dell'imposta come quota individuale di un debito comune e divisibile. Intuizione efficacemente espressa nell'originario nome — tuttora d'altronde usato anche dal legislatore (1) — di « contribuzione » e che si trova poi fermata nell'indirizzo ai francesi dell'assemblea costituente per la contribuzione patriottica compilato dal Mirabeau nel 1789: « l'imposta è un debito comune dei cittadini... ».

9. — Una breve osservazione del meccanismo economico finanziario giova a dar corpo a questi concetti di « contribuzione » e di « quota » che appaiono decisivi per la teoria giuridica dell'imposta e certo per la esatta impostazione del problema della « giusta imposta ».

Il funzionamento di un ente pubblico, da un lato comporta un determinato complesso di spese, dall'altro interessa in vario modo una determinata cerchia di soggetti, che non sempre sono tutti e soltanto i componenti la collettività organizzata nell'ente.

Per il recupero di quelle spese si possono escogitare diversi meccanismi economico-giuridici che in pratica si integrano e completano a vicenda:

1) può l'ente pubblico ripetere dai singoli beneficiari — in tutto o in parte — l'equivalente dell'arricchimento che hanno individualmente conseguito da questa o quella determinata prestazione dell'ente pubblico. E' il meccanismo del cosiddetto tributo o contributo di miglioria; il cui fonda-

(1) Cfr. lo stesso art. 30 dello statuto e ora l'art. 1 DL 19 dicembre 1926 n. 2132 e art. 11 n. 4 RDL 14 settembre 1931 n. 1175.

mento giuridico sta appunto nell'*arricchimento* del debitore a spese dell'ente pubblico. Avvertasi che il contributo di miglioria presuppone non tanto la divisibilità della prestazione del pubblico servizio — il quale può risultare indivisibile almeno relativamente ad una più o meno vasta cerchia di interessati quanto la circostanza che il pubblico servizio si traduca più che in una semplice « utilità », in un vero e proprio *incremento di ricchezza individuale* concretamente identificabile, che il singolo possa quindi essere tenuto a restituire in tutto o in parte all'ente pubblico.

2) Può l'ente pubblico condizionare il diritto dei singoli alle pubbliche prestazioni al pagamento di una determinata somma. E si ha allora il meccanismo della *tassa o del prezzo* (privato - quasi privato o pubblico) il cui comune fondamento giuridico sta nel *consenso*, onde il singolo volontariamente aderisce allo scambio fra danaro e pubblico servizio.

Ciò significa che tassa e prezzo prescindono dalla identificazione dell'*arricchimento*, ma presuppongono invece da un lato la *divisibilità* del pubblico servizio — cioè la possibilità di frazionare la prestazione in distinte e indipendenti unità di consumo — e dall'altro lato la *libertà* del singolo di domandare o meno determinate unità di pubblico servizio (1).

La differenza *giuridica* fra tassa e prezzo sta poi in ciò che nella tassa l'onere viene collegato all'*atto unilaterale* del consumo volontario di un determinato pubblico servizio, mentre nel prezzo lo scambio è realizzato mediante il *sinallagma contrattuale* fra prestazione e controprestazione (2).

3) Ma l'applicazione di contributi, tasse e prezzi lascia inevitabilmente ancora scoperta la più cospicua parte delle spese di funzionamento dell'ente pubblico.

Per il recupero della quale non rimane dunque altro mezzo che il *riparto fra tutti gli interessati all'esistenza e al funzionamento dell'ente*, siano o no i soggetti che lo costituiscono come membri.

È questo è il meccanismo economico-giuridico della « *contribuzione* »: onde l'imposta non è altro in sostanza che la *quota individuale di contribuzione alla copertura della spesa residuale di funzionamento dell'ente*

(1) La « spontaneità » del pagamento — che peraltro non coincide del tutto col concetto accennato nel testo della volontaria e libera domanda del pubblico servizio — si trova accolto come elemento discriminante della tassa in uno studio in corso di pubblicazione di BERLIRI A. sulla distinzione fra imposta, tassa e monopolio, condotto essenzialmente sul piano esegetico del nostro diritto positivo.

(2) E' invece *giuridicamente* irrilevante la circostanza che il corrispettivo risulti volta a volta inferiore o superiore al costo o a quello che potrebbe essere il valore di scambio del servizio sul libero mercato. Sulla quale circostanza, come è noto, gli economisti sogliono distinguere sul piano economico la tassa dal monopolio e dal prezzo e il prezzo in privato, quasi privato e pubblico.

pubblico, dovuta dai singoli cointeressati, in corrispondenza di determinati fatti o situazioni assunti come indici di riparto.

Corrispondentemente il fondamento etico-giuridico dell'imposta deve ricercarsi nel rapporto di interesse, per cui i contribuenti sono rapportati all'esistenza e al funzionamento dell'ente pubblico che nel loro interesse inscindibile, o assunto come tale, esercita determinate funzioni.

E' il principio dell'interesse, ispiratore dell'antica legge *Rhodia de jactu*, per cui, come Paolo ricordava «cavetur ut si levandae navis gratia jactus mercium factus est, omnium contributione sarciantur quod pro omnibus datum est» (L. 1, Dig., XIV, 2) posto che «placuit omnes quorum interfuisset jacturam fieri conferre oportere» (L. 2., 2 ibid.).

E' il principio per cui nella gestione di affari altrui «l'interessato deve... rimborsare al gestore tutte le spese necessarie o utili» (cod. civ. art. 2031). Ed è, come meglio si vedrà fra poco, lo stesso principio che regola i «contributi» nei consorzi e cartelli e che si ritrova alla base della ripartizione di molte spese nell'avaria comune e nel condominio.

10. — Dal che fra l'altro s'induce la fondamentale unitarietà giuridica dell'intero sistema delle imposte: dovendosi i singoli tributi (imposta sui terreni, sui fabbricati, sui redditi della ricchezza mobile, sui consumi, sulle entrate, complementare ecc.) considerare in realtà solo come altrettante interdipendenti applicazioni di un'unica pubblica contribuzione e quasi come altrettanti titoli di un'unica legge, onde il riparto individuale viene opportunamente rapportato a diversi indici di riparto (che sono volta a volta la rendita fondiaria, il reddito mobiliare, il consumo, l'entrata ecc.).

Se ne induce altresì che in ogni legge d'imposta, accanto alla determinazione dei soggetti passivi della «contribuzione» — che comporterà il riferimento a determinati fatti o situazioni, da cui la qualifica di «contribuente» si fa dipendere — dovrà sempre ritrovarsi la determinazione dei relativi indici di riparto: cioè dei fatti o situazioni dai quali si fa dipendere la determinazione della quota di contribuzione facente carico a ciascun singolo e alla quale corrisponde il debito individuale di imposta. Fatti e situazioni dunque che non tanto intendono a risolvere il conflitto di interesse esterno fra ente pubblico e contribuente, quanto il conflitto interno fra contribuente e contribuenti, determinando appunto il rapporto relativo di partecipazione individuale alla comune «contribuzione» (1).

(1) La distinzione tra fatti costitutivi dell'obbligo di contribuire e fatti-indici determinativi della quota individuale di riparto sfugge talvolta, sul piano ermeneutico, quando, come spesso accade, gli stessi fatti assumono contemporaneamente le due funzioni. Ma altra volta emerge su quel piano. A titolo di esempio:

a) per l'imposta straordinaria sul capitale delle società per azioni (decreto legge 19 ottobre 1937 n. 1729 convertito nella legge 13 gennaio 1938 n. 19) l'obbligo della

11. — Avvertasi che quando testè abbiamo identificato nel contributo, nella tassa e nell'imposta altrettanti meccanismi *per il recupero delle* spese di esistenza e funzionamento dell'ente pubblico e quando in particolare abbiamo definito l'imposta come la quota individuale di contribuzione alla copertura della spesa residuale dell'ente stesso, si è cercato di identificare la funzione giuridica, non si è con ciò affatto inteso rintracciare un elemento costitutivo del concetto giuridico di contributo, di tassa o di imposta nello *scopo pratico* per cui vengono istituiti o nella destinazione effettiva dei relativi proventi. E' fuor di questione qui che nè lo scopo pratico nè la destinazione effettiva possono servire a definire sul piano dogmatico un istituto giuridico. E d'altra parte non di rado si verifica per il contributo, la tassa e l'imposta, quel medesimo fenomeno che nel campo del diritto privato è stato di recente ampiamente studiato sotto il nome di « negozio indiretto »; il fenomeno cioè per cui un determinato istituto giuridico viene utilizzato per uno *scopo pratico* diverso da quello che normalmente e naturalmente corrisponde alla *funzione giuridica* propria dell'istituto.

Un contratto di vendita con patto di riscatto può essere usato in luogo di una semplice costituzione di ipoteca come veste giuridica di un rapporto economico di garanzia; un contratto di riporto su titoli può funzionare economicamente come un prestito su pegno, un contratto di società può contenere un rapporto economico di puro e semplice condominio e via dicendo.

contribuzione era collegato all'esistenza della società al 5 ottobre 1936 con un capitale imponibile cosiddetto « nominale » valutato secondo determinate regole, mentre la determinazione della quota di riparto dipendeva dal cosiddetto « imponibile effettivo » essenzialmente rapportato al valore di mercato delle azioni valutato agli effetti della tassa di negoziazione per l'anno 1937;

b) per l'imposta di r.m. l'obbligo della contribuzione è collegato all'attuale percezione di un reddito (onde l'istituto della cessazione dell'imposta al momento stesso della totale cessazione della percezione dei redditi di categoria T e G) mentre la quota di riparto è determinata in base al reddito medio effettivamente percepito in un anteriore periodo (il cosiddetto periodo di commisurazione). Sicchè la sussistenza attuale di un reddito di poche migliaia di lire può bastare a mantenere in essere l'obbligo di pagare l'imposta, commisurata ad un reddito di molti milioni;

c) analogamente per l'imposta complementare, i fatti che danno luogo alla cessazione totale o proporzionale dell'obbligo di contribuire (cessazione del reddito di lavoro — morte di un componente la famiglia — perdita o sopravvenuta infruttuosità totale di un cespite) sono diversi da quelli che determinano, mentre l'obbligo di contribuire sussiste, l'entità della quota (commisurata al reddito complessivo imponibile per il periodo di riferimento);

d) l'imposta di famiglia è individualmente commisurata all'« agiatezza della famiglia », ma l'obbligo di contribuire può essere imposto solo quando la popolazione del Comune superi i trentamila abitanti.

Allo stesso modo può lo Stato utilizzare gli istituti giuridici del contributo, della tassa o dell'imposta per uno scopo pratico affatto diverso da quello di fronteggiare le pubbliche spese.

Vogliasi impedire o reprimere una determinata attività: e poniamo lo spaccio di alcoolici o la gestione di case da gioco. Si può allora raggiungere lo scopo dichiarando addirittura illecita l'una o l'altra attività e sanzionando quindi il divieto con una determinata pena (che potrà essere detentiva o anche solo pecuniaria). Ma si può anche dichiarar lecito lo spaccio di alcoolici o la gestione di case da gioco solo quando siano esercitati sotto un determinato controllo governativo e nello stesso tempo condizionare la effettuazione del controllo al pagamento di una fortissima tassa, che potrà raggiungere entità praticamente proibitive. Infine si può anche semplicemente stabilire che i titolari di spacci alcoolici o di case da gioco debbano concorrere al riparto delle pubbliche spese in base ad una aliquota del reddito o dell'entrata (imposta) che potrà essere praticamente altrettanto proibitiva quanto la tassa e forse più della stessa pena pecuniaria.

12. — Senonchè questo stesso esempio, mentre conferma che non può essere lo scopo pratico un elemento decisivo per il concetto giuridico dell'imposta, persuade altresì che ben può esserlo invece la *funzione giuridica*, che è quella di ripartire fra tutti gli interessati la spesa condizionale di funzionamento dell'ente pubblico non coperta dalle altre fonti di entrate.

Nelle tre ipotesi testè configurate, infatti, identico rimane lo scopo pratico cui risultava adibita, volta a volta, una pena, una tassa e un'imposta. Diversa era però la *funzione* dell'istituto usato come strumento giuridico per il raggiungimento dello scopo, cioè il modo di funzionare del meccanismo. La funzione della pena rimanendo quella di sanzionare un atto assuato come illecito, la funzione della tassa quella di condizionare all'onere del pagamento di una somma la prestazione di una determinata attività dell'ente pubblico, la funzione dell'imposta quella di chiamare determinati soggetti a partecipare secondo determinati indici di riparto alla contribuzione delle pubbliche spese (1).

(1) Notisi che come lo Stato può adoperare gli istituti giuridici dell'imposta della tassa o del contributo per uno scopo pratico diverso da quello del puro e semplice recupero delle pubbliche spese, così può pure viceversa raggiungere lo scopo pratico di fronteggiare le pubbliche spese con altri meccanismi diversi e dal contributo e dalla tassa e dall'imposta.

Può cioè non tanto recuperare le spese del proprio funzionamento, quanto procurarsi delle entrate affatto indipendenti dai pubblici servizi e poi impiegarle praticamente per far fronte alle spese: che allora, per la parte così coperta, non avrà più

E con ciò l'imposta si differenzia nettamente dalle altre obbligazioni *ex lege*:

— per il suo specifico *fondamento etico-giuridico*: che come è la colpa nelle obbligazioni *ex delicto*, o il *cuius comoda eius incommoda* nella responsabilità obiettiva, o il vincolo di parentela nei rapporti alimentari, così è il rapporto di interesse all'esistenza e al funzionamento dell'ente collettivo nella contribuzione e quindi nell'imposta che della contribuzione è quota (1):

— per la sua specifica *funzione*: che è di *ripartire* fra tutti gli interessati l'obbligo di far fronte alla spesa effettuata nell'inscindibile interesse di tutti;

— e per la sua *specifica struttura*: la quale si caratterizza in ciò che la pubblica contribuzione non risulta dal semplice accostamento di tanti

necessità di *recuperare* nei confronti di chicchessia. Il più noto e importante di questi meccanismi consiste nel costituirsi propri ed appositi cespiti di reddito. Sono le cosiddette entrate demaniali: le quali, *sul piano giuridico* si distinguono dal prezzo dei pubblici servizi, perciò che la prestazione attraverso la quale lo Stato realizza il reddito demaniale, non costituisce una pubblico servizio e dunque il farne richiesta, non costituisce, a differenza di quel che accade per i pubblici servizi, un diritto pubblico del cittadino.

Come è noto, il sistema demaniale è variamente valutato, e in complesso con sfiducia, dagli economisti. Sul piano giuridico bisogna dire che esso è senz'altro il meno idoneo alla realizzazione di una giustizia finanziaria: soprattutto perchè, spezzato il rapporto fra la contribuzione delle entrate e la partecipazione ai pubblici servizi vien meno la possibilità di utilizzare la prima per equilibrare le inevitabili difformità della seconda.

Accanto al demanio altri cespiti di entrata indipendenti dal recupero delle spese pubbliche possono essere le pene pecuniarie, l'espropriazione e la confisca dei beni dei singoli. Altrettanti meccanismi i quali si differenziano dall'imposta non già per lo scopo nè per la presenza di una controprestazione (che manca nella confisca e nella pena e può essere inadeguata nell'espropriazione, mentre per contro, può sussistere nell'imposta: es. il prestito obbligatorio) ma principalmente perchè, a differenza dell'imposta, l'obbligo che viene d'imperio caricato al singolo *non costituisce una quota di riparto*; ma l'oggetto di un semplice rapporto bilaterale stato-debitore, onde il «pre-supposto di fatto» cui è collegato non ha carattere di *indice* ma è puramente e semplicemente il fatto costitutivo e — nel senso classico dell'espressione — la *causa* della obbligazione. Il cui fondamento giuridico sta non più nell'interesse all'esistenza o al funzionamento dell'ente pubblico, ma, volta a volta, nel diritto di punire o nello stato di necessità.

(1) Si è già avvertito come si dia il caso che in questo o quel diritto positivo il legislatore possa talvolta indursi ad adoperare un determinato istituto giuridico per il raggiungimento di scopi pratici difformi da quelli che fisiologicamente gli son propri, estendendone l'applicazione, con una sorta di finzione di legge a fattispecie che ad un sereno esame non offrirebbero elementi sufficienti a giustificare l'applicazione del principio etico-giuridico regolatore dell'istituto sul piano dommatico.

distinti e indipendenti rapporti *bilaterali*: ente pubblico — soggetto passivo della imposta, per quanti sono i singoli contribuenti; ma è invece un unico rapporto giuridico plurilaterale, che abbraccia insieme l'ente pubblico e tutti i contribuenti *ali singuli* e che è costituito dalla combinazione dell'obbligo di contribuire, comune e divisibile fra tutti gli interessati al funzionamento dell'ente pubblico, col diritto individuale di ciascun contribuente a che la contribuzione venga internamente ripartita e adempiuta secondo la rispettiva quota. Donde la necessaria distinzione nella economia giuridica del meccanismo dell'imposta, tra presupposti della qualifica di soggetto passivo della contribuzione e fatti *indici* determinativi della quota individuale: i quali si definiscono in una particolare categoria logico-giuridica, per essere assunti dalla norma come indici legali (e quindi con carattere del tutto affine a quello delle *prove legali*) misuratori del rapporto relativo di compartecipazione alla contribuzione.

In realtà il parallelo della imposta nel campo del diritto privato, più assai che nell'obbligazione *ex delicto* o nella responsabilità oggettiva, o nell'obbligo alimentare e in genere nell'obbligazione *ex lege* è da ricercarsi nella gestione di affari esercitata nell'interesse di una collettività di interessati e in particolare nel «contributi» posti a carico dei singoli partecipanti ad un consorzio (cfr. art. 2603 cod. civ.) che, si noti, possono anche essere obbligatori e come tali costituiti per legge.

13. — Esulerebbe ora dai limiti e dai propositi di questi appunti approfondire e sviluppare più diffusamente questi lineamenti del concetto giuridico di imposta nelle loro vicine e lontane applicazioni sostanziali e processuali. Qui si vuole invece sottolineare come il concetto fondamentale dell'imposta come quota individuale di riparto della pubblica spesa residuale fra tutti gli interessati all'esistenza e al funzionamento dell'ente pubblico contenga la chiave per orientarci nella impostazione del problema della «giusta» imposta: che è poi il problema del giusto *indice* da assumere per la commisurazione della quota, quando il riparto non si indirizzi ad altro scopo pratico che quello naturalmente corrispondente alla funzione giuridica dell'imposta di recuperare la spesa dei pubblici servizi.

Se di fatti il fondamento etico-giuridico dell'obbligo di contribuire sta nell'interesse all'esistenza e al funzionamento dell'ente pubblico, sarà appunto la misura di quello stesso interesse a fornire il «giusto» indice del riparto interno dell'obbligo fra i singoli coobbligati.

Non è questa d'altronde una peregrina scoperta, poichè la prima delle quattro celebri regole di ADAM SMITH non si limitava — come si suol limitare la citazione — ad enunciare il principio che «i sudditi devono contribuire a sostenere il governo quanto sia possibile ciascuno in proporzione delle sue facoltà, cioè in proporzione della rendita di cui godono sotto la

protezione dello Stato», ma soggiungeva subito « la spesa del governo è in rapporto ai soggetti di un grande stato ciò che le spese di amministrazione sono in rapporto ai proprietari di un grande demanio, *che sono obbligati tutti a contribuire a queste spese in proporzione degli interessi che hanno rispettivamente in questo demanio* ».

14. — Senonchè, per l'abitudine di guardare i fenomeni economici entro la forma dello *scambio*, quei vecchi economisti si erano indotti a concepire l'imposta come il prezzo del consumo individuale dei pubblici servizi (teoria delle « controprestazioni ») e perciò a confondere l'interesse alla esistenza e funzionamento dell'ente pubblico con il « beneficio » effettivamente risentito da ciascun singolo all'atto del consumo dei pubblici servizi. Ma così impostati i loro sforzi erano destinati a fallire contro l'impossibilità di determinare in concreto codesto effettivo « beneficio » per la più grande parte dei pubblici servizi dei quali l'imposta è specificatamente destinata a recuperare le spese.

« La ricerca dell'equivalenza fra imposta pagata dai singoli contribuenti e benefici da essi ricevuti singolarmente in virtù dei pubblici servizi è assurda. Se la ricerca fosse possibile sarebbe inutile discorrere di imposte: perchè saremmo nel campo dei prezzi pubblici o delle tasse » (EINAUER).

« Se i pubblici servizi a cui si provvede mediante le imposte hanno la caratteristica essenziale di essere indivisibili fra i cittadini nel senso che non è determinabile il *vantaggio specifico individuale che ne ricava ciascuno di essi*, è ovvio che bisogna rinunciare a ripartire il costo di tali servizi, cioè l'imposta, a seconda del comparativo utile dei consumatori » (MASCI).

Sono questi i termini del ragionamento col quale gli economisti, liquidando la *benefit theory*, si sono definitivamente rassegnati a sganciare l'imposta dai pubblici servizi: con quelle inevitabili conseguenze che nel precedente capitolo si sono adombrate.

15. — Per verità sul valore logico della premessa di quel ragionamento — essere cioè l'« *indivisibilità* » di un servizio sinonimo di assoluta indeterminatezza del beneficio specifico che effettivamente ne ricava ciascun singolo, e perciò « assurda » la pretesa di commisurare a quel beneficio il riparto della spesa — il giurista avrebbe già qualche cosa da obiettare.

Questo particolarmente: che l'indivisibilità è carattere il quale rigorosamente inteso nel senso di infrazionabilità, si attiene all'atto della prestazione e utilizzazione del servizio, non mai al beneficio che dal servizio risulta e che per sua natura è sempre necessariamente non tanto divi-

sibile quanto 'addirittura individuale, non potendo essere altro, in sostanza, se non un più di piacere o un meno di dolore.

Per contro il « beneficio » può risultare solidale o interdependente: nel senso che al beneficio dell'uno necessariamente si accompagna, o più o meno direttamente si colleghi, il beneficio dell'altro.

In concreto, non è possibile prestare individualmente nei confronti di un solo cittadino il servizio di tutela della difesa esterna, dell'ordine pubblico o dell'igiene: che perciò non può logicamente concepirsi frazionato in distinte unità di prestazione e di consumo (indivisibilità). Di più: non è possibile che l'ordine pubblico arrechi beneficio ad un cittadino, senza contemporaneamente arrecare un analogo, se pure diverso e distinto, beneficio a tutti gli altri membri della collettività (solidarietà) e senza che il beneficio diretto di ciascuno, traducendosi in maggiore produttività e socievolezza si traduca in un ulteriore beneficio indiretto degli altri (interdipendenza).

Dal che si deduce che è impossibile frazionare la prestazione dei pubblici servizi indivisibili in singole unità di consumo e quindi collegare a ciascuna singola unità di consumo la valutazione del beneficio individuale, come sarebbe necessario se si volesse applicare al ricupero del costo il meccanismo giuridico del prezzo o della tassa. E questa è veramente un'impossibilità logica — perchè implicita nel concetto di indivisibilità — e perciò assoluta. Ma per contro la asserita impossibilità di semplicemente identificare il beneficio individuale dei servizi indivisibili può tuttavia più esprimere una difficoltà pratica, per ciò stesso relativa e suscettibile di essere superata con un maggiore o minor grado di approssimazione.

Tanto ciò è vero, del resto, che appunto sulla possibilità di discriminare, sia pure con larga o larghissima approssimazione, il beneficio individuale dei pubblici servizi indivisibili, si sviluppa fra gli stessi economisti la teoria della « capacità contributiva relativa » (D'ALBERGO) fondata sull'indagine dei « vantaggi preferenziali » e in definitiva la stessa teoria delle « imposte speciali ». E' stato poi un economista fra i più chiari ed illustri a segnalare l'equivoco di credere « necessario contrapporre all'imposta pagata una quota parte di pubblici servizi consumata da ogni singolo cittadino, mentre basta contrapporre la valutazione individuale dell'imposta pagata o da pagarsi, alla valutazione individuale del servizio pubblico generale » (DE VITI DI MARCO).

16. — Senonchè, ai nostri fini, basta ammettere — come si deve ammettere — che la valutazione oggettiva del « beneficio » individuale effettivamente ritratto dai pubblici servizi indivisibili possa risultare in pratica così difficile da ritenerla tecnicamente se non logicamente impossibile: o che semplicemente l'utilità di un servizio indivisibile non si traduca in un

concreto incremento di ricchezza ripetibile: con la conseguente impossibilità di far ricorso al principio giuridico del consenso (tassa, prezzo) o a quello dell'arricchimento (contributo).

E' a questo punto che il giurista ha ancora da aggiungere che i rilevati caratteri di indivisibilità della prestazione, di solidarietà e di interdipendenza del beneficio individuale e l'impossibilità tecnica di valutare l'entità concreta del beneficio stesso, non sono affatto peculiari ed esclusivi ai servizi che interessano le collettività di diritto pubblico, ma si ritrovano identici in una quantità di servizi effettuati nell'ambito di collettività di diritto privato; per i quali tuttavia nessuno ha mai dubitato che il riparto delle relative spese si debba e si possa attuare, e si attui di fatto, come fine a sè stesso e secondo giustizia.

Si pensi ad un servizio di vigilanza forestale o campestre organizzato da un consorzio di proprietari; al servizio di propaganda di una stagione climatica organizzata da un consorzio alberghiero; alle spese di pubblicità generica di un prodotto da parte di un «cartello» di produttori; alla installazione e manutenzione di un ascensore o di un parafulmine, o al servizio di luce o di portineria in un condominio; a talune ipotesi di avaria comune (spese e danni incontrati per il servizio della nave in corso di navigazione). E sarebbe facile moltiplicare gli esempi.

In ciascuna di queste ipotesi il riparto della spesa è variamente regolato per contratto o per legge; e sarà volta a volta commisurato all'estensione dei fondi consorziati; alla potenzialità e agli introiti e ai redditi netti delle singole aziende; al valore dei singoli appartamenti in condominio o alla quantità delle merci caricate sulla nave. Ma una breve meditazione persuade che in tutti i casi il regolamento del riparto si ispira ad un unico e comune principio di giustizia, che è per l'appunto il principio dell'interesse e che si enuncia in questi termini:

Ogni qualvolta risulti impossibile identificare sia il costo del consumo individuale che l'arricchimento effettivamente ritratto dai singoli, il riparto della spesa dei servizi effettuati nell'interesse di una collettività di soggetti va rapportato alla quota individuale di interesse alla effettuazione del

17. — E' ormai noto che il concetto di « interesse » costituisce il grande ponte di passaggio dal mondo dell'economia a quello del diritto. Come tale è stato dai giuristi fatto oggetto di profonda e meditata attenzione e posto al centro della teoria generale del diritto.

Senza inutilmente indugiare qui in una analitica riesposizione e discussione di questi studi, che risulterebbe fuor di luogo, credo si possa senz'altro accogliere agli effetti dei nostri ragionamenti la definizione dell'interesse come *il rapporto fra un soggetto (il titolare dell'interesse) e un*

bene della vita (indifferentemente una cosa o un comportamento altrui) *che appaia per esso di una qualsiasi utilità secondo la valutazione della coscienza economico-sociale.*

Come è chiaro, la differenza fra il « beneficio » di fronte al quale si sono arrestati gli economisti e l'interesse alla effettuazione di un servizio con cui opera il giurista, sta essenzialmente in ciò che:

a) il « beneficio » costituisce rispetto al servizio un *post* laddove l'interesse costituisce un *prius*;

b) il « beneficio » è un fatto che postula l'effettiva utilità del servizio, laddove l'interesse è un rapporto, uno stato di tensione che fa capo ad una semplice *rappresentazione* e *previsione* di utilità del servizio;

c) il « beneficio » attiene agli *effetti concreti* del servizio nell'economia individuale, laddove l'interesse decisivo per il giusto riparto attiene alla effettuazione — e anzi come spesso accade alla semplice *possibilità di effettuazione* — del servizio e quindi ne considera gli effetti *in potenza* e non in atto;

d) il « beneficio » nel concetto degli economisti va riferito ad una valutazione necessariamente *subiettiva*, laddove l'interesse fa capo per definizione ad una valutazione *oggettiva* da parte della coscienza economico-sociale.

18. — Dalle quali proposizioni è facile desumere la duplice conclusione:

1) Che il principio regolatore del giusto riparto delle spese di un servizio collettivo non è un principio di giustizia *permutativa*, ma un principio di giustizia *distributiva*: impostato dunque non già sull'equivalenza fra *quantità* di sacrificio (dell'imposta) e di beneficio (del servizio), bensì sulla corrispondenza fra *rapporti* di sacrificio e *rapporti* di interesse.

2) Che quali che possano essere le difficoltà o la pratica impossibilità di identificare il beneficio soggettivo effettivamente ritratto da un qualunque servizio collettivo, sarà sempre possibile invece identificare i criteri oggettivi in funzione dei quali la comune coscienza economico-sociale valuta il crescere o il diminuire dell'interesse individuale all'effettuazione del servizio.

Può essere praticamente impossibile identificare il beneficio che questo o quel singolo partecipante ad un consorzio di proprietari ha effettivamente risentito da un servizio collettivo di guardie campestri. Ma è subito evidente che, *ceteris paribus*, l'interesse alla effettuazione del servizio sarà in funzione dell'estensione dei rispettivi fondi: con la conseguenza che la spesa dovrà secondo giustizia ripartirsi per modo che la quota individuale risulti appunto, *ceteris paribus*, in funzione dell'estensione.

Può essere impossibile stabilire il numero di volte che i singoli condomini si affacceranno a godere la veduta di un ben tenuto giardino e il

beneficio che ne ritrarranno; ma è subito evidente che, *ceteris paribus*, l'interesse alla veduta è in rapporto di proporzione al numero di finestre che affacciano sul giardino.

Può essere impossibile determinare il beneficio che i singoli proprietari delle merci imbarcate su una nave hanno risentito dall'abbandono delle ancore o il beneficio che avrebbero potuto risentire dall'incarico affidato agli uomini mandati a terra « per il servizio della nave » e per la cui liberazione è stato necessario pagare una taglia. Ma non c'è dubbio che l'interesse individuale all'effettuazione di tutti i servizi che riguardano la spedizione è essenzialmente in funzione del valore delle merci imbarcate.

19. — Questa attitudine del principio dell'interesse a risolvere in giustizia i conflitti di ripartizione nell'ambito della collettività di diritto privato, vale altresì — se pure la identificazione dei criteri influenti per valutazione dell'interesse possa talvolta risultare più complessa — per i servizi collettivi che si effettuano nell'ambito delle collettività di diritto pubblico.

L'entità del reddito individuale e le diverse caratteristiche dei cespiti onde è ritratto; l'entità e la composizione del patrimonio; l'entità e il genere del consumo; la composizione familiare, la residenza in città o in campagna, l'età, ecc. ecc. sono altrettante variabili alle quali è agevole collegare il variare dell'interesse individuale all'effettuazione di singoli pubblici servizi o gruppi di pubblici servizi. Che poi possa riuscire difficile giungere ad identificare *tutte* le variabili ed a determinare per tutte il coefficiente relativo di influenza sul variare dell'interesse, questo è altrettanto vero per i servizi collettivi pubblici che per quelli delle collettività private. Ma questa difficoltà si traduce soltanto in una necessaria approssimazione nella valutazione dei rapporti di interesse, che certo non basta a togliere né la legittimità, né l'applicabilità, né l'utilità del principio dell'interesse.

Riconosciuto ad esempio che *ceteris paribus* l'interesse dei partecipanti ad un consorzio di proprietari per l'effettuazione di un servizio di vigilanza campestre è in funzione dell'estensione dei fondi e del tipo di coltivazione, fermarsi lì a determinare in funzione *soltanto* di quei due criteri il riparto della spesa significherebbe aver fatto giustizia con una certa approssimazione; poichè si sarà trascurato di tener conto che una variazione di interesse può dipendere *anche* dalla lontananza o vicinanza dalla strada pubblica, dalla abbondanza di cacciagione sul fondo, dalla presenza o meno di abitazioni, e poi ancora dalla consistenza patrimoniale del singolo proprietario, dalla sua composizione familiare, dalle sue peculiari abitudini e via dicendo.

Ma chi si sentirebbe di concludere che la difficoltà o foss'anche l'in-

possibilità di tener conto di *tutti* i coefficienti e del loro rapporto di influenza relativa giustifica che senz'altro la spesa si divida a parti uguali, o con un criterio « politico » senza tener conto in nessun modo almeno di quelle variabili delle quali è fuori di dubbio l'identificazione e l'influenza?

20. — In conclusione, la teoria giuridica dell'imposta (meglio: della pubblica contribuzione) riportata al principio dell'interesse, si riassume in queste due assai semplici proposizioni:

1) L'obbligo di contribuire costituisce non già un *posterius*, ma un *prius* rispetto ai pubblici servizi « indivisibili » o che tali si vogliano considerare per ragioni tecniche, economiche o politiche. Non dunque l'imposta è il corrispettivo che il contribuente deve in *quanto consumatore* nè in quanto *beneficiario* degli effetti del servizio sì invece la quota per cui come interessato all'esistenza e al funzionamento dell'ente pubblico esso deve concorrere a costituire il mezzo finanziario per l'esplicazione di quella attività collettiva cui è individualmente interessato.

2) La misura della « giusta » imposta — meglio, della giusta quota di contribuzione — è quella che corrisponde alla quota relativa di *interesse* per cui il singolo è rapportato all'effettuazione dei pubblici servizi.

21. — A questo punto si apre per i tecnici una vasta e seducente indagine: che corrisponde esattamente al compito cui appunto i tecnici sono chiamati quando si tratta di stabilire in concreto i criteri del giusto riparto delle spese di un consorzio, di un cartello, di un condominio, di una cooperativa e simili. E' l'indagine volta ad identificare le singole e principali *variabili* cui nella valutazione della comune coscienza economico-sociale si connette il variare dell'interesse individuale alla effettuazione dei pubblici servizi, nonché i rapporti di relativa importanza fra le variabili identificate. E' da questa indagine che dovrà razionalmente farsi dipendere la scelta dei così detti *fatti imponibili* e insieme il rapporto di pressione delle varie imposte commisurate alle singole categorie di fatti imponibili.

La maggiore o minore approssimazione ad una perfetta giustizia del riparto dipenderà dalla finezza dell'indagine tecnica. La quale, al limite teorico potrebbe dirsi esaurita soltanto quando per ciascun singolo servizio si fossero identificate *tutte* le possibili variabili e per ciascuna variabile si fosse determinato il coefficiente relativo di influenza. Ma ancora molto lontano da quel limite teorico la necessità e l'utilità di una maggiore finezza di indagine si arresta entro limiti che la rendono perfettamente attuabile e ragionevole e che sono posti: dalla approssimazione di sensibilità della coscienza economico-sociale, oltre la quale sarebbe, più che inutile, dannoso procedere; e dalla inevitabile ed ancor più grossolana ap-

prossimazione dell'accertamento dei fatti imponibili, oltre la quale una maggiore finezza dell'indagine tecnica rimane assorbita.

In pratica quindi si tratterà soltanto di identificare per gruppi più o meno ampi di pubblici servizi le principali variabili che la comune coscienza economico-sociale, vale a dire la sensibilità giuridica dell'uomo medio, il cosiddetto uomo della strada, è in grado di apprezzare e con quella approssimazione nella valutazione dei coefficienti relativi di influenza che la stessa coscienza economico-sociale è in grado di controllare.

I risultati di questa indagine analitica, consentiranno poi, in sintesi, la soluzione del problema della *integrazione* delle entrate finanziarie in genere e delle imposte in particolare: che è poi il problema dalla cui soluzione dipende che si possa veramente parlare di un « sistema » tributario.

Se si riflette che oggi, sulla base delle varie teorie del « sacrificio » o della « capacità contributiva » si discute bensì a non finire, coll'ausilio di curve paraboliche, di integrali e di derivate, l'aliquota di questa o quella singola imposta — ma poi si lascia al tempo stesso totalmente abbandonata al così detto « intuito politico » — e spesso addirittura al caso — il rapporto relativo di pressione fra le varie imposte tasse e contributi, è agevole persuadersi di quanta strada si possa percorrere, e forse anche a passo spedito, sulla via di una migliore giustizia tributaria; per dare ai contribuenti la sensazione che la legge tributaria non è più, come ai tempi de *l'Etat c'est moi* imperscrutabile applicazione di un *sic volo sic jubeo*, ma il risultato di un attento e onesto studio, inteso a realizzare, con l'approssimazione implicita in ogni giudizio di valutazione e di riparto, quegli stessi principi di giustizia cui nessuno saprebbe rinunciare nel riparto delle spese comuni in una qualunque collettività di diritto privato economicamente organizzata.

L'analisi funzionale delle pubbliche spese

1. — Senza voler anticipare qui quella analitica indagine tecnica prospettata nel precedente capitolo, non è tuttavia possibile non fermare l'attenzione almeno su tre variabili, cui dovrà in ogni caso essenzialmente riportarsi un ordinamento fondato sull'applicazione del principio dell'interesse.

Queste tre fondamentali variabili, che potranno poi essere eventualmente integrate in seconda approssimazione con opportuni coefficienti di correzione, sono: il reddito, il patrimonio, il consumo. Concetti ben noti e tormentati della scienza delle finanze, che però dovrebbero essere ristudiati e utilizzati dal diritto finanziario non già come indici di un presunto consumo di pubblici servizi, nè come zone di « sacrificio » del contribuente, o come espressione di una astratta « capacità contributiva », sibbene ed esclusivamente come coefficienti ed indici di interesse alla effettuazione dei vari gruppi di pubblici servizi. E nei prossimi capitoli si cercherà appunto di sbazzare i lineamenti di un tale studio, sia pur brevemente a titolo di primo esperimento.

Qui preme intanto sottolineare le ragioni della intuitiva importanza del reddito, del patrimonio e del consumo come fattori determinanti l'interesse individuale all'organizzazione dei pubblici servizi. E a rendersi conto di tali ragioni giova far capo alla considerazione che la più gran parte, se non addirittura la totalità dei pubblici servizi comportano, accanto ad una eventuale utilità « differenziata » a favore dei singoli contribuenti o gruppi di contribuenti, una più generale utilità « indifferenziata » che — anche se sia spesso solo indiretta e mediata — costituisce la ragione d'essere essenziale del pubblico servizio. Che anzi precisamente e soltanto il ricupero della parte del costo imputabile a questa utilità indifferenziata dovrebbe, secondo il retto insegnamento, costituire oggetto dell'imposta; riservandosi alla copertura del residuo costo imputabile alle utilità differen-

ziate i diversi strumenti del contributo, della tassa, o dell'imposta speciale (1).

2. — Si avverta, fra parentesi, che quando si parla di utilità « *indifferenziata* » dei pubblici servizi, si vuol significare che rispetto ad essa appare *qualitativamente* uniforme il rapporto di fatto in cui ogni singolo cittadino viene a trovarsi rispetto alla effettuazione del servizio: ciò che peraltro non significa che non possa risultare *quantitativamente* diversa per ciascun singolo l'utilità e la misura del corrispondente interesse. Esempio pratico: il servizio della pubblica istruzione è fonte di un'utilità *differenziata* a favore di coloro che direttamente ricevono gli insegnamenti impartiti nelle scuole di Stato; ma anche di una utilità qualitativamente *indifferenziata* per tutti i cittadini, che, seppure in diversa misura, profitano da un lato della maggiore produttività dell'organizzazione economica collettiva effetto dei progressi della scienza e dall'altro della maggiore godibilità ambientale effetto della più diffusa cultura e del più elevato livello sociale.

Ancora: il servizio dell'amministrazione della giustizia civile o quello della pubblica sicurezza arrecano una utilità *differenziata* a coloro che in concreto ne conseguono la riparazione del torto subito o il recupero dei beni perduti; ma arreca anche e soprattutto una utilità qualitativamente *indifferenziata* alla generalità dei cittadini, i quali tutti profitano, seppure in diversa misura, dei vantaggi inerenti alla efficace preventiva di quei servizi e al migliore ordine sociale che ne consegue.

3. — Orbene, una breve riflessione persuade che questa utilità *indifferenziata* e generale — che a torto è stata talora assunta sotto il troppo angusto concetto di « indivisibilità » — si manifesta nell'economia individuale dei singoli contribuenti essenzialmente sotto tre aspetti:

a) un miglioramento delle condizioni di *produzione della ricchezza individuale* — in relazione a quei pubblici servizi i quali principalmente o accessoriamente, in via diretta o strumentale, tendono a difendere od incrementare la produttività e potrebbe dirsi la « resa » del processo economico collettivo di produzione dei beni individuali.

b) Un miglioramento delle condizioni di *conservazione della ricchezza individuale*: in relazione a quei pubblici servizi i quali principalmente o accessoriamente, in via diretta o strumentale tendono a rendere più sicura, più agevole o più economica la difesa, la conservazione e lo scambio dei beni individuali.

(1) In realtà le cosiddette imposte speciali costituiscono strumenti economicamente diversi, ma giuridicamente del tutto analoghi all'imposta, salva la diversa sfera dei soggetti interessati, entro il cui ambito si fa luogo al riparto.

c) Un miglioramento delle condizioni di godimento dei consumi individuali: in relazione a quei pubblici servizi che principalmente o accessoriamente, in via diretta o strumentale, tendono a migliorare l'ambiente fisico, spirituale o sociale del quale il singolo svolge e gode il suo tenore di vita individuale (1).

In tutto il seguito dei nostri ragionamenti conveniamo di chiamare per brevità funzione « riproduttiva » dei pubblici servizi (STEIN) quella la cui utilità indifferenziata si manifesta in forma di maggiorata o meno costosa produzione di ricchezza individuale, funzione « conservativa » quella la cui utilità indifferenziata si manifesta in forma di più sicura o meno costosa conservazione della ricchezza individuale; e funzione « voluttuaria » quella la cui utilità indifferenziata si manifesta in forma di migliore godimento del tenore di vita individuale.

4. — Avvertasi che la *funzione* dei pubblici servizi non deve essere confusa con la *forma* o se si vuole col modo di estrinsecazione del servizio.

Può darsi, ad esempio, che allo scopo di meglio regolarizzare e favorire la produzione in una determinata situazione di congiuntura lo Stato si assuma di provvedere alla costituzione e conservazione di adeguate scorte di materie prime. La *forma* del servizio si estrinseca allora in una conservazione di ricchezza: ciò non di meno la *funzione* rimane per ipotesi principalmente ed esclusivamente rivolta a regolare ed incrementare il processo di produzione.

Analogo ma ben più frequente e importante è il caso che un pubblico servizio assuma la forma di una diretta distribuzione di beni o servizi al consumo individuale: dalla refezione scolastica gratuita o semi-gratuita alla corresponsione di sussidi ai disoccupati, dal ricovero dei senza tetto agli spettacoli popolari, alla cura gratuita dei poveri e così via.

Ebbene è superfluo rilevare che in tutti questi casi il vero servizio pubblico non è quello « differenziatamente » reso ai singoli consumatori diretti dei beni così distribuiti: si invece quello reso in differenziatamente a

(1) *Les revenus de l'état sont une portion que chaque citoyen donne de son bien, pour avoir la sûreté de l'autre, ou pour en jouir plus agréablement.* L'enunciazione del Montesquieu è certamente monca e inaccettabile come definizione dell'imposta, ma risponde all'esatta intuizione di quelle che erano ai suoi tempi le due funzioni di gran lunga principali dei pubblici servizi. Accanto ad esse la funzione « riproduttiva », ha preso oggi importanza di primo piano, fino al punto di far talvolta, ma ben a torto, trascurare le altre due. Ciò dipende in parte dalle nuove condizioni della economia di produzione che sempre più largamente fa perno sui pubblici servizi e in parte dalla evoluzione della nostra civiltà meccanica, che ci porta a polarizzare l'attenzione piuttosto sul momento della produzione e della distribuzione che su quello del godimento dei beni della vita.

tutti i cittadini e che consisterà volta a volta nella migliore diffusione della cultura, nella lotta contro la disoccupazione, nella eliminazione del vagabondaggio o nel miglioramento della salute pubblica.

La soddisfazione di determinati bisogni individuali mediante il consumo di beni o servizi direttamente forniti allo Stato è qui soltanto il mezzo per la soddisfazione di quell'altro bisogno *collettivo* che costituisce il vero e solo fine del pubblico servizio.

Ed è in relazione a questo fine che ne va identificata e classificata la funzione in relazione alla produzione, alla conservazione o al godimento dei beni individuali.

E' ora subito evidente che l'interesse individuale alla funzione « riproduttiva » dei pubblici servizi si rapporta essenzialmente al *reddito*; l'interesse alla funzione « conservativa » essenzialmente al *patrimonio* e l'interesse alla funzione « voluttuaria » essenzialmente al *consumo*. Ond'è che un giusto ordinamento tributario dovrà inevitabilmente far capo ad un'imposizione commisurata al reddito, al patrimonio ed al consumo — con gli eventuali coefficienti di correzione rapportati a quelle ulteriori variabili che potranno essere identificate dall'indagine tecnica — per il riparto del fabbisogno finanziario imputabile alla utilità indifferenziata dei pubblici servizi; imposizione da integrarsi poi con un opportuno sistema di tasse, contributi e imposte speciali, idoneo a ripartire il costo imputabile all'utilità *differenziata*.

5. — Un sistema di imposte rapportato al reddito, al patrimonio, e al consumo non è una novità: ci si è difatti — e da gran tempo — arrivati anche indipendentemente dalla teoria dell'interesse.

Mi ci si è arrivati su considerazioni di semplice opportunità tecnica e pratica, se non si voglia pensare che dietro le spiegazioni fornite dai teorici, operasse quella spesso inconscia intuizione del giusto, che ben più delle costruzioni dommatiche ha sempre determinato in ogni campo l'evoluzione del diritto.

Il fatto è che le teorie fondate sul « sacrificio » o sulla « capacità contributiva » sembravano solo tollerare, più che non esigessero logicamente, la contemporanea imposizione dei redditi, del patrimonio e dei consumi. Ond'è che viene presentata come ideale teorico l'imposta unica commisurata al reddito, salvo a ritenere più o meno inevitabile l'imposizione dei consumi come un correttivo di taluni difetti dell'imposizione dei redditi — difficoltà e sperequazioni di accertamento, rigidità, insufficienza e incertezza del gettito ecc. — e rappresentando d'altro lato l'imposizione patrimoniale come un semplice espediente inteso a raggiungere per via indiretta una più penetrante diversificazione dell'imposta sui redditi « fondati » e « non fondati »: sicchè in definitiva imposta sui redditi, sui patrimoni e

sui consumi sarebbero destinate, secondo queste concezioni, non tanto ad aggiungersi l'una all'altra quanto a reciprocamente sostituirsi e correggersi nel rapportare l'imposta, attraverso diversi ma interdipendenti parametri all'effettivo reddito « disponibile » o « spendibile » del singolo contribuente.

6. — Senonchè non è difficile rendersi conto che una cosiffatta concezione non basta nè a spiegare, nè a giustificare la realtà.

La presunzione che nel consumo si ritrovi il reddito e che perciò la imposizione del consumo possa essere *sostitutiva* di quella del reddito è frutto di un trasparente equivoco, quando dal piano puramente economico del consumo e del reddito *nazionale* la si voglia trasportare sul piano giuridico del consumo e del reddito *individuale*. Vero è difatti che in una rilevazione a base nazionale e su un ciclo di anni sufficientemente esteso, la differenza in più o in meno che può riscontrarsi al principio e al termine del periodo considerato nella consistenza del patrimonio nazionale può risultare sufficientemente piccola, rispetto al flusso della ricchezza prodotta e consumata nel periodo, perchè l'entità del reddito medio tende ad identificarsi col medio consumo. Così l'entità dell'acqua erogata da un bacino idroelettrico di alta montagna, per quanto oscillanti e vari possano essere l'andamento delle stagioni e il fabbisogno degli stabilimenti di produzione, finisce col coincidere, al termine di un sufficiente periodo di tempo, con l'entità dell'afflusso di acqua nel bacino.

A nessuno però verrebbe in mente di pensare che misurando l'acqua che arriva in un'ora alle turbine, siasi altresì misurata l'acqua che in quella medesima ora è entrata nel bacino!

Ebbene, la più comune e banale esperienza ci insegna che altrettanto assurdo sarebbe pretendere di indurre dall'annuo reddito il consumo annuo *individuale* e viceversa.

La più comune e banale esperienza ci insegna che si alternano di regola nella vita di ciascun singolo periodi in cui si provvede all'avvenire producendo più di quanto non si consumi, a periodi in cui per contro si vive del passato, consumando il reddito in precedenza accantonato; che il padre accumula per il figlio e poi il figlio o il nipote consumano per sé stessi e per lui; che infine fra individuo e individuo, fra classe e classe si attua una continua traslazione di ricchezza, la quale presuppone e denuncia una corrispondente ed inversa sperequazione fra redditi e consumi individuali.

Ne segue che malgrado ogni volenterosa illusione, l'imposizione dei consumi non può funzionare nei riguardi del singolo contribuente come sostitutivo e correttivo di quella dei redditi.

E nemmeno varrebbe opporre che la eccedenza della produzione sul con-

sumo di oggi si compenserà con una corrispondente eccedenza del consumo sulla produzione domani. Sia perchè non tutto il reddito che si produce finisce con l'essere consumato dallo stesso contribuente, o anche dai suoi successori, potendo in parte andar perduto o trasferito ad altri; sia e soprattutto perchè il dinamismo della moderna economia, privata e pubblica fa sì che non è affatto la stessa cosa che chi oggi ha prodotto un determinato reddito, che consumerà per ipotesi fra trent'anni, concorra oggi, al riparto delle pubbliche spese di oggi, in concorrenza e in proporzione con gli altri redditi oggi prodotti; — o concorra invece *fra trent'anni* al riparto delle pubbliche spese del 1976 in concorrenza e in proporzione con i redditi che si produrranno nel 1976.

Analoghe considerazioni potrebbero farsi per ciò che riguarda la correlazione fra patrimonio e reddito, posto che la quotidiana esperienza ci mostra patrimoni senza reddito e redditi senza patrimonio, e rapporti diversissimi, soprattutto, fra patrimonio e consumo.

7. — Per contro la teoria giuridica della contribuzione riportata al principio dell'interesse, offre la più semplice e soddisfacente giustificazione logica della coesistenza dell'imposizione sul reddito, sul patrimonio e sul consumo, e offre nel contempo *una guida per valutarne razionalmente il reciproco rapporto*.

La giustificazione sta in ciò, che al coesistere e al diverso mutare del reddito, del patrimonio e del consumo, corrispondono la coesistenza e il mutare, rispettivamente, dell'interesse individuale alla funzione « riproduttiva », « conservativa » e « voluttuaria » dei pubblici servizi. Tre interessi che non si confondono nè si sostituiscono, ma si *sommano* e a ciascuno dei quali corrisponde *una diversa ragione di concorso* nel riparto delle pubbliche spese.

Il contribuente il quale in un determinato periodo produce e al tempo stesso consuma un determinato reddito, è in realtà *due volte* interessato all'organizzazione collettiva dei pubblici servizi: in quanto se ne giova prima nel produrre e poi ancora nel godere il reddito prodotto. E quell'altro contribuente il quale, oltre a produrre e consumare possiede anche e conserva da un capo all'altro del periodo considerato un determinato fondo di ricchezza, è per *una terza volta* interessato all'organizzazione dei pubblici servizi, dei quali si giova appunto per conservare, oltrechè per produrre e godere la sua ricchezza.

Quest'ultimo dovrà dunque più del primo contribuire nel riparto delle pubbliche spese del periodo e il primo a sua volta più di chi si fosse nello stesso periodo limitato a produrre o a consumare soltanto una medesima quantità di reddito.

8. — Il che significa che le imposizioni dei redditi, dei consumi e dei patrimoni non hanno da considerarsi — come si suole — *sostitutive e interdipendenti*, ma *parallele ed aggiuntive*. Significa che non tanto per la semplice opportunità di correggere attraverso il consumo le imperfezioni dell'accertamento dei redditi, nè per la convenienza di aggiungere al palese prelevamento dell'imposta sul reddito un « impercettibile » e quasi clandestino prelevamento ulteriore all'atto del consumo si spiega e si giustifica la coesistenza delle due imposizioni; quanto e prima di tutto per la necessità di tener conto distintamente e aggiuntivamente *e* del reddito *e* del consumo. Sicchè quand'anche si potesse esser certi di colpire con l'imposta sui redditi tutto intero il reddito individuale e con l'imposta sui consumi tutto intero il reddito consumato, senza evasioni o sperequazioni, non perciò sarebbe indifferente nè giusto che l'imposizione gravitasse volta a volta, a caso o a capriccio, piuttosto sui redditi che sui consumi o viceversa.

Non sarebbe giusto lasciare al caso o al capriccio dei governanti che chi per ipotesi guadagna fra i 30 e i 50 anni quel reddito che consumerà fra i 50 e i 70 si veda concentrato tutto il suo carico di contribuzione nel periodo di produzione (come avverrebbe in un sistema prevalentemente spostato sul reddito) o se lo veda ripartito sul quarantennio e addirittura prevalentemente rinviato al periodo del consumo. E qui viene in giuoco — ed il rilievo va sottolineato, chè non è stato forse tenuto sempre in sufficiente considerazione — non soltanto il fattore *tempo* e la diversa concentrazione del carico, ma anche la diversa *entità* che a distanza di tempo può assumere e di fatto assume l'organizzazione collettiva e la spesa dei pubblici servizi cui il singolo deve essere chiamato a concorrere.

Giusto è che ciascun singolo partecipi in proporzione del *reddito* alla spesa dei pubblici servizi in quanto effettivamente lo interessano *come produttore* — e che non saranno presumibilmente gli stessi che potranno interessare i produttori del trentennio o del secolo successivo quando quel reddito verrà consumato — e che al tempo stesso ciascuno partecipi in proporzione del *consumo* alle spese dei pubblici servizi in quanto effettivamente lo interessano *come consumatore* e che non saranno gli stessi che avrebbero potuto interessare come consumatore suo padre o suo nonno quando produssero quel reddito che egli ora consuma. E altrettanto vale, naturalmente, per i servizi di conservazione della ricchezza.

9. — Rimane il problema di determinare concretamente il fabbisogno finanziario da imputare alla funzione « riproduttiva » dei pubblici servizi — e da ripartire quindi in base al reddito — alla funzione « conservativa » — da ripartire in base al patrimonio — e alla funzione « voluttuaria » da ripartire in base al consumo.

Il problema, bisogna riconoscerlo, è reso particolarmente arduo per ciò

che la più gran parte dei pubblici servizi adempie contemporaneamente e l'una e l'altra e spesso tutte insieme le tre funzioni.

E' però questo non più un problema logico-giuridico di scelta del giusto criterio di riparto, ma un problema tecnico-politico di valutazione.

Ed è in sostanza un problema non molto diverso da quello che si presenta quando si tratta di discriminare il costo da imputare alla utilità differenziata dei pubblici servizi e da ripartire in forma di tasse, contributi o imposte speciali a carico dei singoli utenti e quello da imputare invece alla utilità indifferenziata e da ripartire in forma di imposta fra tutti i contribuenti.

Identici problemi si presentano d'altronde anche per il riparto delle spese comuni effettuate nell'ambito di collettività di diritto privato. Come dunque accade nell'ambito appunto dei rapporti privati, ci si dovrà anche nel riparto delle pubbliche spese accontentare di una soluzione più o meno grossolanamente approssimata; senza dimenticare che una soluzione « scientificamente » esatta, se sarebbe probabilmente impossibile, altrettanto sarebbe certamente inutile, dovendosi la finezza dell'analisi arrestare al grado di approssimazione che la sensibilità della coscienza economico-sociale è in grado di apprezzare.

Con questo grado di approssimazione assai larga si tratterà di valutare il rapporto relativo di utilità e di importanza relativa fra le varie funzioni cui ogni singolo pubblico servizio o gruppo di pubblici servizi adempie, e corrispondentemente imputare all'una o all'altra funzione, per quota, la spesa relativa.

Il risultato riassuntivo di questa analisi condurrà per sintesi alla determinazione delle quote del complessivo fabbisogno finanziario da ripartire in base al reddito, al patrimonio o al consumo. Ed è ovvio che per quanto la valutazione possa riuscire grossolana e approssimata, il problema della *integrazione delle imposte* potrà dirsi, con quella approssimazione, correttamente risolto. Ciò che invece non si può dire finchè si rimanga fermi alla teoria del « sacrificio » o a quella della « capacità contributiva », che in realtà non offrono alcun razionale criterio per una qualsiasi logica soluzione del problema, giustificando quel diffuso atteggiamento di scetticismo che doveva sboccare nella enunciazione del « principio » della expediency (BUEHLER) e nella sconcertata constatazione dell'atmosfera di « brancolante empirismo » (HOBSON) in cui si sono praticamente sviluppati un poco dovunque gli ordinamenti tributari che, allo stato delle cose, nessuno potrebbe fondatamente denominare « sistemi ».

L'imposizione degli incrementi del patrimonio

1. — Il costo dei pubblici servizi, per quanto direttamente o indirettamente attengono al processo di produzione collettivamente organizzata dei beni individuali, va ripartito in proporzione della *quota di partecipazione individuale ai risultati di quel processo*. Questo è ciò che fin qui abbiamo voluto significare dicendo che il fabbisogno finanziario imputabile alla utilità indifferenziata della funzione « *riproduttiva* » dei pubblici servizi va ripartito essenzialmente in rapporto al « *reddito individuale* ».

Ora occorre vedere più da vicino come si debba identificare e come risulti composto questo « *reddito individuale* ».

In quei cari vecchi esempi di scuola, nei quali la società economica viene idealmente ridotta a quattro o cinque individui, e per tutti il primo costruisce e ripara gli aratri, il secondo coltiva il grano, il terzo provvede a macinarlo, il quarto ne fa pane e il quinto (lo Stato) cura le strade e vigila la sicurezza di tutti; in quegli esempi di scuola, dunque, ciascun singolo componente la collettività compie determinate *operazioni produttive* che comportano volta a volta l'impiego di risparmio e di lavoro e che si concretano in una serie di spese e di introiti.

Il bilancio di ciascuna operazione si chiude con un saldo attivo netto a favore del produttore e la somma di tutti i saldi attivi che rimangono nelle mani dei singoli produttori in un determinato periodo di tempo misura monetariamente il reddito della collettività — cioè il prodotto finale del processo di produzione associata — in quel periodo.

In una società economica così schematizzata la quota di interesse individuale alla organizzazione collettiva sarebbe dunque soltanto misurata dalla somma dei profitti differenziali che costituiscono il risultato di tutte le singole operazioni produttive compiute in un determinato periodo di tempo. La contabilità dell'azienda sociale si esaurirebbe tutta nell'ambito di un semplice conto profitti e perdite.

2. — Quella schematizzazione ha però il difetto di rappresentare l'organizzazione economica collettiva come ridotta a poco più che una semplice intesa per la ripartizione del lavoro fra le singole economie individuali concepite come entità autonome e distinte che in quell'organizzazione confluiscono solo al momento della collazione e ripartizione dei prodotti.

La realtà delle cose è ben più complessa. Le singole economie individuali non esistono in nessun momento, nella realtà, al di fuori dell'organizzazione collettiva, nella quale vivono immerse, partecipandone continuamente come cellule di un organismo vivente. Sicchè la stessa ripartizione istantanea della ricchezza tra i singoli componenti la collettività, in ogni momento del tempo non tanto è il presupposto quanto è l'effetto della complessa dinamica della vita economica collettiva.

Se Tizio possiede ad un certo momento una villa e una fabbrica, e se la villa e la fabbrica rappresentano in quel momento un valore di ricchezza x , ebbene questa situazione dipende non solo da ciò che Tizio ha fatto in passato per ricevere dalla collettività quella determinata entità di ricchezza all'atto della ripartizione dei redditi, ma anche e soprattutto da ciò che attualmente sta facendo e da ciò che farà l'intero organismo collettivo di cui l'economia individuale di Tizio è parte integrante. E' il complesso di tutte le forze economiche agenti in seno alla collettività che si esprime in quell'istantanea posizione di equilibrio cui corrisponde per Tizio la disponibilità di quella villa e di quella fabbrica per quel determinato valore.

D'altra parte ogni singolo atto produttivo che si compie in seno alla collettività si traduce istaneamente in una indefinita serie di azioni e reazioni, di spinte e contospinte che, come la goccia versata in un vaso, finiscono con l'interessare l'intero equilibrio del sistema e la situazione di ogni cellula in quell'equilibrio.

Con ciò, da un lato il rapporto fra quello che il singolo ha fatto per la collettività e quello che effettivamente ne riceve finisce coll'essere così elastico, indiretto e variamente condizionato da rendere impossibile di assumere l'un termine come misura sufficiente dell'altro. Dall'altro lato al conto profitti e perdite che nell'esempio di scuola bastava a fotografare la vita economica dell'azienda sociale viene ad aggiungersi il conto patrimoniale. Per ritrovare cioè il conto della effettiva crescita dell'organismo economico collettivo — quel tanto di che per effetto del processo di produzione associata la ricchezza totale disponibile si trova incrementata alla fine di un dato periodo di tempo — occorre ricercarla in tutte le singole cellule che quell'organismo compongono e così in tutte le singole economie individuali, indipendentemente da quello che possa essere stato il diretto e visibile apporto di ciascuna al processo di produzione. E in pratica il conto non può ritrovarsi se non attraverso il confronto delle situazioni patrimoniali individuali al principio ed alla fine del periodo considerato, tenuto conto del

consumo intermedio. Se la ricchezza di Tizio era misurata in 100 al principio del periodo considerato ed è misurata in 150 alla fine e se 50 è la misura della ricchezza nel frattempo consumata, concluderemo che $150 - 100 + 50 = 100$ è la misura del profitto che Tizio ha ritratto, nel periodo, dalla partecipazione all'organismo economico collettivo.

3. — A questo punto l'indagine storica dei singoli atti produttivi che Tizio ha potuto compiere per « meritarsi » quel profitto — l'indagine cioè del rapporto fra il contributo del singolo al processo collettivo e il beneficio direttamente o indirettamente ricavato — può interessare ad altri fini, ma non a quelli di riconoscere l'imponibilità del complessivo profitto.

Se questo non appare « meritato », vuol dire che il meccanismo economico-giuridico di distribuzione non ha funzionato bene, posto che non è riuscito ad impedire un qualche parassitario e ingiustificato spostamento di profitti.

Ma a parte l'opportunità di cercare di riparare o di perfezionare il congegno, non perciò verrà meno il principio che colui il quale per una determinata quota beneficia — giustamente o ingiustamente, volutamente o non volutamente, conscio o non conscio — della sua inserzione nell'organismo economico collettivo, debba in proporzione di quella medesima quota partecipare alle relative spese di vita e funzionamento dell'organismo.

4. — Se ora conveniamo di chiamare « reddito » la differenza positiva e « perdita » la differenza negativa fra gli introiti e le spese di una determinata operazione produttiva corrispondente ad un qualsiasi determinato impiego di capitale o di lavoro o di capitale e lavoro da parte del soggetto considerato (1), non è difficile trovare, analizzando quel complessivo profitto, che, meritato o no, rappresenta nell'economia individuale l'effetto della partecipazione all'organismo economico collettivo, ch'esso risulta:

1) Da un nucleo centrale rappresentato dai « redditi » e dalle « perdite » di tutte le singole operazioni compiute nell'intervallo di tempo considerato (2).

(1) Tale è appunto la definizione del « reddito », sulla quale la prassi, la giurisprudenza e la dottrina hanno finito col polarizzarsi nell'interpretazione del nostro diritto positivo con particolare riguardo all'applicazione dell'imposta di R. M.

A giustificare questa definizione giuridica del reddito — che non corrisponde a nessuna delle varie definizioni sulle quali è tuttora aperta e accesa la discussione fra gli economisti — sta tutta una serie di ragioni, in parte giuridiche e in parte pratiche, sulle quali non è qui il luogo di dilungarci. Il pensiero dello scrivente in argomento è stato ampiamente esposto in *Appunti sul concetto di reddito*.

(2) E' agevole far rientrare in questa categoria anche i redditi « in natura » corrispondenti alla produzione di servizi direttamente goduti dallo stesso produttore. TI-

2) Dalle differenze patrimoniali in più o in meno che non si conturano come risultato diretto di una qualsiasi attività produttrice del soggetto perchè fanno capo piuttosto ad uno spostamento di ricchezza (esempio: acquisto per 100 di un bene che vale 150 o vendita per 150 di ciò che vale 100) o ad una variazione di valore (esempio: vendita per 150 di un bene che vale 150 ma che è stato acquistato per 100 quando valeva 100) affatto indipendenti da una attività produttiva del titolare.

D'onde la conclusione che per una razionale ripartizione del carico imputabile alla funzione « riproduttiva » dei pubblici servizi, s'ha da tenere conto, oltrechè di tutti i « redditi » — intesa la parola nel ristretto significato tecnico-giuridico di cui sopra — altresì di tutte le perdite e poi di tutti gli incrementi e decrementi patrimoniali che si verificano in ciascuna singola economia individuale inserita nell'organismo economico collettivo.

5. — Una duplice restrizione va tuttavia apportata a questa conclusione, con riferimento a due ipotesi di variazioni patrimoniali che fanno capo a cause del tutto estranee al funzionamento del meccanismo economico collettivo.

La prima ipotesi è quella degli spostamenti di ricchezza a titolo gratuito: donazioni e legati (1). E' ben chiaro che, appunto perchè fanno capo ad un semplice atto di volontà col quale le parti deliberatamente intervengono a modificare quelli che sarebbero i risultati del meccanismo economico sociale, questi spostamenti non vanno tenuti a calcolo nè in capo all'alienante nè in capo al ricevente, agli effetti di valutarne la rispettiva partecipazione alla vita e allo sviluppo dell'organismo economico collettivo (2).

Beninteso il ragionamento non starebbe più, quando la donazione o il legato dovessero apparire come la semplice veste formale, con la quale le

pica l'ipotesi della casa di proprietà, dalla quale il proprietario ritrae, abitandola, un reddito in natura pari alla differenza fra il « valore locativo » — cioè il valore corrispondente al servizio prodotto e direttamente goduto — e le spese di produzione del servizio, incluse quelle di ricostruzione del capitale (ammortamento).

(1) Escludo di proposito la successione dell'erede, perchè in questa non tanto c'è una variazione nel patrimonio, quanto un passaggio del patrimonio da uno ad altro titolare. Comunque le considerazioni accennate nel testo per escludere la impossibilità del donatario e del legatario valgono naturalmente anche per l'erede.

(2) L'avocazione alla collettività di una parte della ricchezza trasferita a titolo di successione o donazione può invece costituire efficacissimo strumento di « redistribuzione »; ma non ha a che fare col problema della giusta imposta.

Rimarrà naturalmente la possibilità di considerare quegli speciali servizi che lo Stato rende alle parti interessate sanzionando giuridicamente il deliberato spostamento di ricchezza, assicurandone gli effetti e documentandone l'atto. Ma per questi siamo ovviamente fuori del campo di azione dell'utilità indifferenziata dei pubblici servizi e quindi dell'imposta.

parti hanno di fatto inteso regolare il conto di una sottostante operazione economica: che apparirebbe allora essa — e non più solo l'*animus donandi* — come la vera causa economica dello spostamento di ricchezza. Ond'è che giustamente la nostra legge positiva classifica appunto ed espressamente fra i redditi « i proventi anche se avventizi e derivanti da spontanee offerte fatte in corrispettivo di qualsiasi ufficio o ministero » (art. 3 del T.U. 24 agosto 1877 n. 4021).

6. — La seconda ipotesi di variazioni patrimoniali estranee al funzionamento dell'organismo economico collettivo è quella dell'acquisto di ricchezza direttamente proveniente dall'esterno del sistema. In concreto: il meteorita caduto dal cielo — il tesoro trovato per caso — il reddito prodotto all'estero.

Ciò che i tre casi hanno di comune — e che in tutti e tre giustifica l'esclusione dal calcolo della base imponibile — è che la variazione patrimoniale dipende esclusivamente da una immissione diretta nel patrimonio individuale di una ricchezza proveniente dall'estero del sistema economico collettivo di cui è partecipe l'economia individuale del soggetto considerato e per cause estranee alla vita e allo sviluppo del sistema.

Bisogna dire che di prima impressione può sembrare men giusto che chi arando il suo campo trova senza alcun merito nè fatica nè rischio un tesoro, o chi sul suo campo si vede piovare letteralmente dal cielo una ricchezza che può essere cospicua, non debba cedere alla collettività neppure una parte della ricchezza così leggermente acquistata.

Ma per poco che si approfondisca l'indagine si vedrà che questa impressione dipende in realtà dall'ingiustizia dell'acquisto. Per le stesse ragioni — facenti capo all'originario concetto del dominio fondiario come sovranità territoriale — onde si giustificava nel diritto classico l'acquisto del tesoro e del meteorita al proprietario del fondo, oggi si giustificerebbe pienamente l'acquisto integrale e diretto a favore dello Stato. Il quale non ha dunque alcun bisogno di ricorrere alla imposta per limitare *ad libitum* la parte che intende lasciare a chi si trovi in questa o quella determinata relazione con la scoperta del tesoro o del meteorita o col luogo dove la scoperta è avvenuta: e che lascia in effetti per ragioni di semplice convenienza.

7. — Con queste precisazioni si può dire che sulla giustizia di rapportare non solo ai « redditi » in senso tecnico-giuridico, ma anche agli incrementi patrimoniali la quota individuale di contribuzione non c'è chi sostanzialmente non convenga.

La grossa questione sorge però con riferimento a quei « plusvalori » che inevitabilmente si verificano in un qualsiasi cespite con natura di « capitale » — destinato cioè alla produzione di un reddito — quando si mo-

difficili la previsione del reddito che dal cespite sarà per ritrarsi in avvenire (1).

Si tratta di sapere se sia o meno vero — come alcuni autorevoli economisti affermano recisamente ed altri non meno autorevoli altrettanto recisamente contestano — che tassando in questi casi l'incremento di capitale e poi il reddito che dal capitale è prodotto si farebbe in definitiva giuocare due volte lo stesso fenomeno, posto che l'incremento di capitale non sarebbe altro, nella considerata ipotesi, se non l'incremento del reddito rappresentato « di scorcio ».

E qui, dovendo entrare in un tema che necessariamente involge questioni di natura tipicamente economica e che agli economisti più illustri ha fornito ampio argomento, si preferirebbe saltare senz'altro di pie' pari il problema, se dalla sua soluzione non discendessero troppi e troppo gravi riflessi sull'intero sistema giuridico tributario. S'ha da dire d'altronde — anticipando per un momento le conclusioni di questo capitolo — che forse il prolungarsi della polemica e la difficoltà che trovano gli economisti a riuscire d'accordo su quella lamentata e contestata duplicazione, che pur dovrebbe essere in definitiva una semplice constatazione di fatto, dipendono per buona parte dall'essersi impostata e discussa in termini *esclusivamente economici* una questione ch'è in realtà *fondamentalmente giuridica* e che solo sul piano giuridico può trovare la sua definitiva risposta. Al qual proposito va chiesto venia agli economisti se, volendosi in queste pagine attirare soprattutto l'attenzione dei giuristi e dei politici su un problema d'essi — gli economisti — hanno per primi segnalato e così a lungo meditato, si sarà costretti a riesporre qui con qualche ampiezza argomenti e concetti ormai banali e per giunta in un linguaggio men tecnico possibile.

8. — Il ragionamento che si fa dagli avversari dell'imposizione sugli incrementi del capitale fa perno sul rilievo che « capitale e reddito non sono « soltanto l'uno in funzione dell'altro, ma sono due facce della stessa cosa, « *sono la medesima cosa* vista da due punti di vista diversi » ond'è che « un'imposta sul reddito è anche un'imposta sul capitale e viceversa un'imposta sul capitale è un'uguale imposta sul reddito. Immaginare di poter « stabilire un'imposta sul reddito o sul capitale senza che essa *sia* altresì « un'imposta (e non soltanto si ripercuota) sul capitale o sul reddito è una « *illusione infantile* » (EINAVOT). Il valore capitale di un bene strumentale è semplicemente il risultato della capitalizzazione al momento della valutazione delle annualità di reddito che quel bene è ritenuto, a quel momento, suscettibile di assicurare in futuro al suo possessore: reddito naturalmente

(1) Si prescinde qui dalla ipotesi di plusvalenze *nominali* dovute a svalutazione della moneta: la cui inclusione o meno in una imposta ordinaria sugli incrementi patrimoniali costituisce una questione subordinata e particolare.

valutato al netto della relativa imposta. Corrispondentemente l'incremento di valore capitale di un bene strumentale è la capitalizzazione del maggior reddito che si prevede di poterne trarre, in confronto alla previsione fatta dal mercato in un momento precedente. Ma poichè al maggior reddito corrisponde anche una maggiore imposta, ne segue che l'esistenza dell'imposta sui redditi del bene, falcidia già automaticamente, *in nuce*, l'incremento di valore capitale. E dunque — si conclude — tassare prima l'incremento di capitale e poi il reddito significa sanzionare una flagrante duplicazione e una ingiustificabile maggiorazione del sacrificio che il legislatore ha inteso imporre ai contribuenti.

9. — Bisogna dire che questo ragionamento, per semplice che appaia a prima lettura non è riuscito a persuadere definitivamente in modo tranquillante, nè i pratici, nè gli stessi studiosi, che l'imposizione degli incrementi di capitale debba essere senz'altro respinta.

I pratici non possono a meno di rilevare che con quel ragionamento non soltanto gli incrementi di capitale *indipendenti dall'attività del contribuente* dovrebbero mandarsi immuni da imposta, ma *ben'anche quelli che rappresentano il risultato diretto di un'attività produttiva*. Non solo non pagherebbe l'imposta il prezzo d'avviamento realizzato all'atto della cessione di un'azienda in aggiunta al capitale in essa investito (e che pure altro non è se non il risultato della buona e accorta gestione e perciò è ormai da tutti definito come vero e proprio « reddito »); ma nemmeno dovrebbe pagare imposta, per esempio, il guadagno del costruttore edile che con una spesa 100 è riuscito a costruire una casa che vale 150 (posto che se non ci fosse l'imposta sui futuri redditi della casa il maggior reddito assicurato al compratore si tradurrebbe in un corrispondente maggior prezzo della casa). Nè dovrebbe pagare imposta lo speculatore in compra-vendita di immobili o di aziende e in genere chiunque commerci o produca beni a carattere strumentale (macchine, animali da lavoro, navi, brevetti ecc.) il cui valore sia perciò in funzione del reddito che il compratore sarà per ricavarne.

Giunto a questo punto il pratico si rifiuta di seguire più oltre la logica del ragionamento economico. Si è persuaso che quel ragionamento, per suggestivo che sembri, è un ragionamento che prova troppo e perciò solo va senz'altro messo da parte: tanto queste conseguenti applicazioni appaiono in contrasto col suo senso di « semplice e grossa » giustizia (1).

(1) Avvertasi che gli stessi avversari dell'imposizione degli incrementi, sembrano accucciarsi a quella degli incrementi « prodotti » e da considerarsi perciò come veri e propri redditi. Ma la discriminazione non resisterebbe alla critica, una volta che si ammettesse per vero l'assunto della duplicazione.

10. — A loro volta autorevoli studiosi di economia hanno fatto a gara nell'escogitare acuti contro-ragionamenti intesi a dimostrare, talvolta che la lamentata duplicazione di imposta non c'è, e talvolta invece che c'è, ma perchè è logico e giusto che ci sia. Si ha però l'impressione che gli stessi economisti, pur non riuscendo a persuadersi della definitività della dimostrazione di chi lamenta la duplicazione, nemmeno siano tranquilli sulla definitività logica delle singole contro-dimostrazioni. Ond'è che la discussione non può dirsi chiusa, nè una universale certezza di convincimento raggiunta in un senso o nell'altro.

E questo sarebbe sorprendente, se non ci si dovesse persuadere che la soluzione definitiva del problema non può trovarsi *finchè dal piano economico non ci si trasporti decisamente sul piano giuridico*. Che la imponibilità degli incrementi di capitale non costituisce una « verità » che debba essere indiscutibilmente constatata o esclusa alla prova dei fatti, ma una « giustizia » la cui valutazione dipende essenzialmente dal concetto giuridico che che si abbia dell'imposta e dai principi giuridici onde se ne faccia dipendere la giusta applicazione.

Fattori e oppositori dell'imposizione degli incrementi possono dunque avere gli uni e gli altri ragione, a seconda si accetti l'una o l'altra concezione giuridica. E di questo forse non sempre e sufficientemente si sono resi conto i contraddittori dell'una e dell'altra opinione, accesi dal calore della polemica.

11. — Ma innanzi tutto giova intendersi su una premessa che per avere carattere sostanzialmente terminologico non è meno importante ai fini della chiarezza.

Che « capitale » e « reddito » siano non soltanto l'uno in funzione dell'altro, ma « due facce della stessa cosa » ed anzi addirittura « la medesima cosa vista da due punti di vista diversi » (EINAUDI) è una enunciazione che per lo meno ad un giurista — il quale dunque non solo può, ma deve giudicare delle cose economiche come di ogni altro aspetto della realtà alla stregua di ciò che può apprenderne la comune coscienza economico-sociale — persuade soltanto a metà.

Certo un qualsiasi bene patrimoniale altro non rappresenta, economicamente, se non una possibilità ed una previsione di future utilità che da quel bene possono ritrarsi: sia direttamente consumandolo, sia utilizzandolo — cioè trasformandolo più o meno lentamente — nella produzione di altri beni o servizi.

In questa seconda ipotesi, dunque, *la capacità di valere come capitale* di un bene strumentale non da altro dipende che dalla *capacità di valere come reddito* dei beni o servizi che esso sarà per produrre secondo la previsione che oggi se ne fa.

Se però per « valore capitale » del cespite intendiamo in concreto la quantità di ricchezza che il titolare può effettivamente ricavarne ad un certo momento alienandolo, dobbiamo subito concludere che questo valore non riproduce il reddito che l'acquirente di fatto ne ricaverà e nemmeno quello che prevede di ricavarne. Corrisponde invece a quella *parte* del futuro prodotto che l'acquirente è disposto ad anticipare oggi al titolare del cespite per appropriarsi esso domani quel di più che ne prevede ricavabile.

Una macchina come entità economica si concreta nella somma dei servizi che dalla macchina si prevede di poter ritrarre. E poniamo che in determinate circostanze di mercato quei futuri servizi si rappresentino nella mente del possibile compratore per una prevista vita utile della macchina di cinque anni (1), per un complessivo ammontare di 140, al netto s'intende delle spese di esercizio. Ebbene non certo 140 sarà il prezzo — e quindi il valore capitale — della macchina. Il prezzo sarà invece soltanto 80 o 100 o 110 a seconda delle circostanze — stabilità del mercato, certezza della previsione, rischi inerenti alla effettiva realizzazione dei servizi previsti ecc. — ma sarà sempre solo *una parte* dei 140 che il compratore si attende di realizzare nei cinque anni, contro gli 80, i 100 o i 110 anticipati oggi, al venditore.

12. — Questa prima constatazione — essere cioè il valore capitale di un cespite nel rapporto di parte a tutto rispetto al prodotto presumibile — spiana la strada a chiarire intanto che di *duplicazione* non si può effettivamente parlare.

Duplicazione ci sarebbe, per vero, se dopo aver tassato nelle mani del venditore l'incremento del valore capitale di un cespite si pretendesse di tassare poi ancora *tutto* il maggior prodotto di cui quell'incremento non è che la parziale anticipazione fattane dal compratore al venditore.

Senonchè è questo il momento di rilevare — e di sottolineare — che in realtà nessuno pretende di tassare *e* l'incremento di capitale *e* tutto il maggior prodotto che all'incremento corrisponde. Chi sostiene la *tassazione* degli incrementi — cioè del maggiore anticipo che il venditore percepisce sui futuri prodotti — deve sostenere e sostiene altresì la non tassazione della parte di prodotto con la quale il compratore ricupererà poi l'anticipo versato al venditore. E ogni questione di vera e propria duplicazione è con ciò tolta di mezzo.

13. — L'osservazione non è sempre stata adeguatamente valutata e

(1) Per elementarietà di esemplificazione supponiamo che al termine del quinquennio di vita utile della macchina il valore capitale ne sia ridotto a zero: prescindiamo cioè, supponendolo inesistente, da un qualsiasi valore di demolizione della macchina posta fuori uso.

potrebbe sfuggire ad una superficiale apprensione dell'argomento; onde vale la pena di guardare più da vicino il meccanismo dell'imposizione.

Torniamo allora per un momento all'esempio della macchina che nella previsione del mercato è suscettibile di rendere utili servizi per un prossimo quinquennio di vita probabile.

Sia cento il prezzo di vendita che per ipotesi e per semplicità immaginiamo esattamente corrispondente alla spesa sostenuta dal costruttore. Abbiamo già visto che se il compratore è disposto ad acquistare per 100 la macchina questo significa che il valore dei servizi che prevede di trarne nel quinquennio — al netto delle spese di esercizio — dovrà essere qualche cosa di più di 100, nessuno essendo disposto ad anticipare oggi tutto quello che potrà recuperare in 5 anni. Esso pretenderà cioè di trarre dalla macchina nei 5 anni di utile sfruttamento, in primo luogo il recupero del capitale 100 che ha anticipato al conduttore, e in più un adeguato utile che costituisce il premio del sacrificio di dilazionare nei 5 anni il godimento di quei 100 e insieme del rischio di non riuscire in effetti a recuperare il capitale anticipato.

Poniamo dunque che la previsione si realizzi puntualmente e che il ricavato complessivo dei servizi della macchina al netto delle spese di esercizio risulti in cifra tonda nei cinque anni 140.

Ebbene, quale che sia il concetto e la definizione del « reddito » che in astratto piaccia agli economisti di adottare, è ben certo, che nessun legislatore potrebbe pensare di considerare « reddito imponibile » della macchina altra cosa che la semplice differenza 140 e 100, vale a dire per l'appunto il di più del valore dei servizi effettivamente ritratti dallo sfruttamento del cespite sul valore capitale iniziale anticipato e corrispondente al ricupero del costo da parte del produttore.

14. — Immaginiamo ora che, acquistata per 100 quella tale macchina che nelle previsioni del mercato doveva rendere servizi per 140 l'acquirente se ne veda, subito dopo l'acquisto, raddoppiare fra le mani l'oggettiva utilità; sia perchè è riuscito ad introdurre un perfezionamento suscettibile di raddoppiare il prodotto, sia perchè per un improvviso mutamento del mercato si è accresciuta la richiesta e quindi il valore dei prodotti.

Nell'uno come nell'altro caso il valore dei servizi che saranno per ritrarsi dalla macchina è dunque divenuto 280 contro i 140 in un primo tempo previsti al momento dell'acquisto. E se questa nuova maggiore previsione puntualmente si verifica, il bilancio finale della vita economica quinquennale della macchina si riassumerà in queste cifre:

Prezzo di costo	100
Ricavato (netto da spese di esercizio)	280
Utile netto complessivo	180

E nessuno dubita, in queste condizioni, che l'intera differenza di 180 abbia da essere considerata come « reddito imponibile » a carico di chi con 100 di spesa si è procurato in definitiva 280 di prodotto.

Ma può darsi che subito dopo l'iniziale acquisto a 100 dal costruttore, l'acquirente della macchina — che per intenderci chiameremo appunto « Primo » — constatato l'insperato aumento di valore abbia preferito cederla ad un secondo acquirente, che chiameremo « Secondo ». Questi, di fronte alla prospettiva di una serie di servizi scaglionati nel quinquennio per un complessivo valore 280 sarà naturalmente disposto ad anticipare a Primo qualche cosa di più di quei 100 che questi aveva a sua volta conosciuto a versare al costruttore in previsione di un ricavato 140. Sarà dunque $100 + x$ il prezzo che Primo realizzerà dalla cessione e $180 - x$ il « reddito imponibile » che rimarrà nel quinquennio fra le mani di Secondo, ricuperata la spesa di acquisto.

Tutto questo non altro significa, dunque, se non che il complessivo reddito netto (180) imputabile alla macchina e corrispondente alla intera differenza ($280 - 100$) fra il valore dei servizi resi (280) e il costo originario di produzione (100) è rimasto ripartito pro quota fra Primo (x) e Secondo ($180 - x$).

Ora se nessuno dubitava che quell'intero reddito 180 dovesse essere tassato quando rimaneva tutto fra le mani di Primo, nessuno può del pari dubitare che lo stesso reddito debba tassarsi ancorchè soggettivamente ripartito fra Primo e Secondo. E questo appunto si ottiene tassando x a carico di Primo e $280 - (100 + x)$ a carico di Secondo: tassando cioè prima l'incremento patrimoniale corrispondente alla differenza fra l'originario costo di produzione (100) e il maggiorato prezzo di rivendita ($100 + x$) e poi il reddito di esercizio corrispondente alla differenza fra quel medesimo maggior prezzo ($100 + x$) e il ricavato dell'esercizio (280).

15. — Che se invece volesse mandarsi esente da imposta nelle mani di Primo l'incremento patrimoniale, bisognerebbe allora tassare poi nelle mani di Secondo non più solo la differenza fra il provento netto di esercizio (280) e il suo prezzo di acquisto ($100 + x$), sì invece l'intera differenza fra quel provento (280) e l'originario costo di produzione (100); sotto pena di dar luogo, altrimenti, ad un vuoto di imposta manifestamente ingiustificabile.

A questo punto è chiaro che, con l'uno e con l'altro sistema tutto il reddito ($280 - 100$) rimane colpito una volta ed una sola: coll'un sistema viene colpito per x a mani di Primo e fin dal primo anno e per i residui $180 - x$ a mani di Secondo e nel corso del quinquennio; coll'altro sistema viene colpito invece tutto e soltanto a mani di Secondo e nel corso del quinquennio.

Donde la prima conclusione: essere quella della tassazione o non tassazione degli incrementi patrimoniali non già una questione di *duplicazione*, sibbene ed esclusivamente una questione di *tempo* e di *soggetti* dell'imposizione.

16. — Va a questo punto rilevato che se la proposizione testè enunciata e così evidente nell'ipotesi della macchina, non altrettanto chiara appare nei ragionamenti che si adducono contro la imposizione degli incrementi patrimoniali. Ciò dipende dal fatto che per quei ragionamenti si suppone un periodo di consumazione del bene capitale lunghissimo o addirittura praticamente indefinito. Con la conseguenza che la quota di ammortamento (e con essa la differenza fra il prodotto annuo e il reddito imponibile) si riduce corrispondentemente fino a diventare impercettibile quando il recupero del costo si diluisca in un periodo indefinito. A questo punto il reddito imponibile a carico dell'acquirente *sembra* coincidere con l'intero prodotto e la tassazione attuale nelle mani del venditore della parte di prodotto anticipatagli dal compratore, per essere divenuta impercettibile la corrispondente riduzione annuale della tassazione dell'acquirente, *sembra* giungere a porre in essere una vera e propria duplicazione d'imponibile.

17. — Bisogna però dire che questo allungamento *ad infinitum* del ciclo economico di un bene capitale non trova riscontro nella realtà, se non forse nel solo caso della terra: nella quale appunto perciò taluni economisti preferiscono identificare una categoria concettualmente distinta da quella dei beni-capitali propriamente detti.

Tutti gli altri cespiti hanno un periodo di vita economica circoscritto entro limiti perfettamente percepiti dalla coscienza economico-sociale; e per tutti la identificazione del reddito imponibile nelle mani dell'acquirente può e quindi deve logicamente presupporre (come di fatto presuppone nella nostra legislazione positiva [1]) il recupero del costo attraverso una corrispondente detrazione di ammortamento.

(1) Per i redditi *mobiliari* gli art. 32 del T.U. 24 agosto 1877 n. 4021 e 55 del reg. 11 luglio 1907 n. 560, prevedono difatti espressamente la detrazione di una quota di reddito corrispondente al « consumo degli strumenti ». E tale quota viene liquidata in una percentuale costante del prezzo di acquisto rapportato alla vita probabile delle singole categorie di beni-capitali. Col medesimo calcolo la giurisprudenza ha pure riconosciuto la detrazione di una quota di ammortamento del premio di avviamento pagato all'atto del rilievo di un'azienda.

Per i redditi *agrari* l'art. 6 del R.D. 12 marzo 1923 n. 505 prevede ugualmente la detrazione di « una quota di deperimento degli attrezzi e delle macchine agricole ».

Per i redditi dei *fabbricati* la quota di ammortamento è conglobata nella deduzione forfetaria di un terzo del reddito lordo. Il che significa ovviamente che la

Che anzi pur nel caso singolare della terra un tale recupero è perfettamente concepibile quando l'incremento del reddito previsto — e il conseguente e corrispondente incremento del valore capitale del fondo — dipende da opere di bonifica e di miglioria destinate a durare un tempo definito (1).

18. — Ma a ben guardare neppure nel caso estremo ed unico di incremento previsto per un tempo indefinito nel valore del prodotto di un fondo considerato come bene inconsumabile, mutano sostanzialmente i termini concettuali del problema.

Se difatti immaginiamo che, in seguito alla scoperta di nuovi metodi agrari un terreno per l'innanzi produttivo di 100 quintali di grano per anno diventi d'un tratto capace di produrne invece 200 per un periodo di tempo indefinito, questo significherà che qualunque concreto periodo di tempo si consideri (10 anni, 30, 100 anni) l'incremento di ricchezza prodotta per effetto di quella tale scoperta sarà uguale a tante volte 100 q.li di grano per quanti sono gli anni considerati, *più* il valore corrispondente alla maggiorata produttività del terreno che ancora sussisterebbe per ipotesi alla fine del periodo preso in esame e in misura ancora quantitativamente immutata.

Se dunque si rinunciassero definitivamente a tassare questo valore, limitando la tassazione ai soli 100 quintali annui di maggior prodotto, bisognerebbe ammettere che nel periodo considerato non si è in realtà colpito se non una parte dell'effettiva ricchezza prodotta in quel periodo (2).

Conclusione inaccettabile, che ci riporta anche in questa ipotesi estrema che stiamo considerando alla sola giusta impostazione del problema

quota di ammortamento cresce col crescere del valore locativo e quindi col crescere del valore capitale del fabbricato. Se dunque si ammette che, fatto uguale a 100 il valore locativo di un palazzo, la quota di ammortamento inclusa nella detrazione forfetaria del resto (33) basta ad assicurare al costruttore nel periodo di vita economica del fabbricato il recupero del costo di costruzione che sia per ipotesi 2 mila, bisognerà ammettere che quando per avventura il valore locativo salga da 100 a 150 la accresciuta quota di ammortamento corrisponderà al recupero non più di 2 mila ma di 3 mila. Il che vuol dire che ove non si tassassero le residuali 1000 a titolo di incremento patrimoniale ne risulterebbe un vuoto d'imposta: dappoichè contro un prezzo di costruzione 2000 si sarebbe tassato nel corso della vita economica del fabbricato solo P-3 mila (dove P rappresenta il prodotto cioè il valore dei servizi effettivamente resi dal fabbricato al netto delle spese di esercizio).

(1) La nostra legge positiva (art. 13 del TU 8 ottobre 1931 n. 1572) contiene una disposizione assai generica per la quale « la rendita imponibile è quella parte del prodotto totale del fondo che rimane al proprietario, netta dalle spese e perdite eventuali ».

(2) E' oggetto di discussione fra gli economisti se nel calcolo del « reddito reale complessivo » di un paese in una data unità di tempo debba o meno includersi, in

dell'imposizione degli incrementi. Il quale problema si riduce in realtà a decidere non già se l'incremento debba o non debba essere tassato, ma solo se si debba tassare una *tantum* nelle mani dell'attuale possessore e nel momento in cui si verifica l'aumento di redditività del cespite o invece più o meno uniformemente distribuito nel successivo periodo di produzione del reddito che ne consegue.

19. — Con ciò, bisogna riconoscerlo, il problema dell'imposizione degli incrementi patrimoniali nonchè esser risolto è appena soltanto impostato. Riconosciuto che tutto si riduce ad una questione di *tempo* e di *soggetti* dell'imposizione, si tratta ora per l'appunto di discutere quale sia, delle due possibili soluzioni, la soluzione « giusta ». Con che peraltro *la discussione si trasferisce inevitabilmente dal piano puramente economico sul piano giuridico*. E naturalmente l'importanza della questione apparirà minima o massima, secondo che si considerino cespiti a breve o lungo periodo di consumo.

Tassar 100 nel 1945 e poi 10 nel 1946 può sembrare lo stesso che tassare 110 nel 1946. Tassar 100 oggi e 20 nei due anni successivi può non sembrar molto diverso che tassare addirittura 120 nel biennio. Ma nessuno può pensare che sia lo stesso, poniamo, anzichè 100 subito e poi 10 ogni anno per 30 anni, tassare 13,33 per 30 anni rinunziando ai 100 subito; o addirittura — ipotesi limite — tassare ugualmente 10 per 30 anni e rinviare puramente e semplicemente di 30 anni la tassazione dei 100.

20. — Orbene, se proprio su questa estrema ipotesi — che mette in più immediata evidenza il divario fra le due soluzioni — si fissa lo sguardo, è agevole rendersi conto innanzi tutto di una verità cui gli economisti non hanno forse abbastanza posto mente, ma che è invece, sul piano giuridico, di importanza decisiva. Tra il tassare 100 oggi e poi 10 per 30 anni e il tassare invece 10 per 30 anni e poi 100 alla fine del 30° anno, non c'è soltanto una differenza di *tempo nella scadenza del debito di imposta*, ma c'è anche e prima di tutto una differenza di *oggetto dell'obbligazione imposta al contribuente*.

Perocchè i pubblici servizi — e la conseguente spesa — che oggi fornisce lo Stato non sono quelli stessi di 30 anni fa, nè quelli che lo Stato fornirà fra 30 anni. Nè d'altra parte il complesso dei redditi di tutti gli altri con-

aggiunta all'insieme dei beni di consumo anche l'aumento di beni strumentali nell'unità di tempo considerata.

Ma non c'è dubbio che per lo meno agli effetti del giusto riparto delle spese dei pubblici servizi inerenti alla produzione dei beni individuali — strumentali o di consumo — solo questa seconda concezione è accettabile e decisiva.

tribuenti, con i quali quei 100 dovranno concorrere nel riparto è lo stesso oggi di quel che fosse 30 anni fa o sarà fra 30 anni (1). E dunque rinviare di 30 anni la tassazione dei 100 non significa semplicemente prolungare il termine di un'obbligazione determinata (corrispondentemente riducendo il valore attuale di scambio del relativo credito); significa invece ed essenzialmente *sostituire all'obbligo di condividere oggi pro quota con tutti gli altri contribuenti di oggi il carico delle pubbliche spese di oggi, il diverso obbligo di condividere invece fra 30 anni, pro quota con i contribuenti del 1976, il carico delle pubbliche spese del 1976* (2).

21. — Ciò premesso, il problema sul piano giuridico viene ad impostarsi così: posto che in un determinato periodo siasi incrementata la capacità produttiva e con essa il valore attuale di scambio di un bene capitale, è più giusto che la serie dei titolari di quel bene (e dei relativi frutti) sia perciò chiamata a concorrere *soltanto alle pubbliche spese degli anni a venire*, durante i quali l'accresciuta fecondità del cespite si tradurrà in una

(1) E la tangibile riprova si ha nella incisiva ascesa del livello di pressione fiscale in confronto a quello di 30 e 40 anni fa.

(2) Si può essere tentati di obiettare, a questo punto, che in realtà l'acquirente di un bene strumentale tiene conto, nel decidersi all'acquisto, dell'onere dell'imposta che oggi è in grado di prevedere, non già di quello che effettivamente potrà poi essere chiamato a sostenere in conseguenza di eventuali e non previsti aumenti o riduzioni di aliquota. Sicchè — potrebbe concludersi — anche adottando il sistema di escludere la tassazione degli incrementi e tassare nelle mani dei successivi acquirenti tutto il maggior valore dei servizi del cespite oltre il costo originario di produzione, il sacrificio che resterebbe inciso in forma di minor realizzo sull'attuale possessore sarebbe pur sempre rapportato non tanto al carico *future* dei futuri pubblici servizi, quanto al carico *attuale* dell'imposizione che l'acquirente sarà indotto a proiettare nel futuro.

L'obiezione non starebbe. A parte infatti l'attendibilità dell'ipotesi secondo cui l'acquirente di un bene dovrebbe apprezzare il valore capitale supponendo costante l'onere dell'imposta (ed è invece sotto gli occhi di tutti l'esperienza quotidiana di scambi nei quali al venditore si addossa in misura imponente sotto forma di minor prezzo l'onere di *future* maggiori imposte ordinarie e straordinarie più o meno fondatamente ed esattamente prevedibili) è decisiva la considerazione che, quale che sia il modo onde nei rapporti *interni* fra acquirente e venditore si ripartisce l'onere del futuro e previsto pagamento dell'imposta, escludere la tassazione degli incrementi patrimoniali significa ridurre il complessivo imponibile attuale in rapporto a cui si ripartisce fra i contribuenti di oggi il carico dei pubblici servizi ed aumentare corrispondentemente il complessivo imponibile su cui si ripartirà il carico dei pubblici servizi futuri nei prossimi 5 o 10 o 20 anni. In ogni caso quindi il titolare del cespite incrementato si sottrae al concorso — e corrispondentemente peggiora la situazione degli altri contribuenti di oggi — anche se per avventura si carichi per un eguale ammontare, in forma di minor prezzo, dell'imposta che domani saranno chiamati a corrispondere i suoi acquirenti.

corrispondente maggior quantità di prodotti: — o non piuttosto che sia chiamata a contribuire alle spese dell'intero periodo in cui si son verificati prima l'accrescimento della fecondità del cespite e poi la corrispondente maggior produzione di reddito?

Se si sceglie la prima alternativa, bisognerà escludere la tassazione degli incrementi di valore capitale del cespite e tassare poi tutto il maggior valore dei servizi prodotti in confronto al costo di produzione del cespite. Se invece si sceglie la seconda alternativa, si dovrà considerare tassabile prima l'incremento di valore capitale in confronto al costo di produzione del cespite e poi il maggior valore dei servizi effettivamente prodotti, dal cespite in confronto al valor-capitale già preso in tassazione.

Ma così posto il quesito, non può esser dubbio che la giusta soluzione stia nella seconda alternativa, per chi ricordi che noi stiamo qui ragionando di quella sola parte del complessivo carico tributario che per ipotesi, e alla stregua dei principi esposti nel precedente capitolo III, fa capo propriamente alla funzione « riproduttiva » dei pubblici servizi e va conseguentemente ripartita con riguardo esclusivo alla quota di interesse individuale al processo di produzione associata; indipendentemente dall'ulteriore carico che in rapporto invece al parallelo processo di conservazione e di godimento dei beni individuali farà capo, per il riparto, rispettivamente al patrimonio e al consumo. Limitato il campo di osservazione alla sola funzione « riproduttiva » dei pubblici servizi è ben chiaro come questa si estrinsechi nel corso dell'intero processo di produzione associata dei beni, siano di consumo che strumentali, che si va di anno in anno compiendo, sia pure in vista di un consumo dilazionato. Di qui il corollario: essere giusto e necessario che ciascun contribuente concorra anche alle pubbliche spese di quel periodo nel quale col necessario concorso dello Stato si estrinseca l'attività produttiva associata di cui esso contribuente si appropria pro quota i favorevoli effetti sotto forma di incremento patrimoniale corrispondente alla aumentata redditività del suo cespite.

22. — A questa prima ragione di giustizia giova ora aggiungerne subito un'altra di pratica necessità, in pro della tassazione dell'incremento patrimoniale. Ed è l'impossibilità di tassare, presso i successivi acquirenti di un bene capitale, l'intera differenza fra il prodotto netto di esercizio e il costo originario di produzione.

Torniamo per chiarezza all'esempio della macchina ceduta dal costruttore ad un acquirente *Primo* per il puro costo di produzione 100, prevedendosi una determinata serie quinquennale di servizi per un complessivo valore 140 e rivenduta da *Primo* a *Secondo* per un prezzo maggiore, quando il prevedibile valore dei futuri servizi era apparso raddoppiato.

Abbiamo già visto che se non si tassa nelle mani di *Primo* il maggior

prezzo d'acquisto sborsato da *Secondo*, e se non si vuol lasciare un inammisibile vuoto di imposta, è necessario tassare poi nelle mani di *Secondo* non più la sola differenza fra l'effettivo prodotto netto della macchina e il prezzo pagato da *Secondo* a *Primo*, si invece l'intero prodotto netto da spese di esercizio, per tutta l'eccedenza oltre l'originario costo di produzione (100).

Ma domandiamoci allora come sarebbe praticamente possibile identificare e contestare nei confronti di *Secondo* l'originario costo di produzione della macchina?

Secondo sa che a lui il procurarsi quella macchina è costato, in ipotesi, 200, anticipando i quali ha potuto appropriarsi 280 nei 5 anni: non sa e non può sapere che cosa fosse costata all'originario costruttore la produzione di quella macchina, già passata dal costruttore a *Primo*, innanzi di essere venduta da *Primo* a lui, *Secondo*. E quel che vale per la macchina vale naturalmente per qualunque altra ipotesi di beni strumentali, siano essi macchine o merci, o case, o brevetti e vai dicendo.

Ma se dal ricavo netto 280 dei servizi di una macchina il cui costo di produzione è stato effettivamente 100 togliessimo all'atto dell'imposizione 200, sol perchè 200 è la spesa di acquisto della macchina per l'ultimo acquirente — o se si vuole la spesa che ora sarebbe necessaria per riprodurre un'altra macchina uguale a quella — noi tasseremmo in definitiva meno di quello che è stato l'effettivo reddito netto inerente alla produzione e consumo di quella macchina, che si riassume nel bilancio:

Spesa effettiva di produzione	100
Ricavo netto da spese di esercizio	280
Reddito prodotto	180

Necessità giuridica dunque, da un lato, e necessità pratica dall'altro della tassazione degli « incrementi » (1).

23. — Giunti a questo punto bisogna ancora dire che il problema della tassazione degli incrementi patrimoniali è tutt'altro che esaurito; nè dalla riconosciuta necessità di considerare fatto imponibile anche l'incremento patrimoniale segue che possano senz'altro ignorarsi o darsi per superati tutti gli argomenti autorevolmente posti innanzi a dimostrare la *sperequazione*, se non proprio la *duplicazione*, cui la tassazione degli incrementi patrimoniali può condurre.

Tutto quello che a questo punto si può concedere è che quegli argomenti, anzichè inquadarsi in una discussione sul se la tassazione degli in-

(1) Le considerazioni svolte nel testo appaiono decisive anche nella particolare ipotesi di incrementi patrimoniali dovuti, anzichè ad un aumento del reddito previsto, ad una riduzione del tasso di capitalizzazione. Ipotesi sulla quale non mette conto dilungarsi data la natura e gli scopi di questi appunti.

crementi patrimoniali debba riconoscersi giustificata, vanno invece tenuti in conto per decidere *come* quella tassazione debba tecnicamente attuarsi per evitare ingiuste *sperequazioni oggettive e soggettive*. Dal piano insomma dei principi giuridici dell'imposizione si ritorna a quello degli effetti economici dell'imposta e degli accorgimenti tecnici da adottare perchè l'attuazione di quei principi non risulti in pratica illusoria o gravemente sperequata.

E su questo piano al giurista non restano che pochi passi da compiere ancora: ma sono forse i passi più interessanti ai fini pratici.

Non a caso si è parlato di possibili sperequazioni *oggettive e soggettive*. Appunto sotto quel duplice punto di vista va difatti considerata la situazione: 1) confrontando cioè anzitutto *oggettivamente* la imposizione di redditi quantitativamente equivalenti secondo che comportino oppure no ad un certo momento un incremento di valor capitale del cespite produttore; 2) confrontando poi *soggettivamente* la posizione del titolare di un cespite incrementato con quella dei successivi acquirenti del cespite da un lato e con quella degli altri contemporanei contribuenti che con cui attualmente concorrono al riparto delle pubbliche spese dall'altro lato.

24. — Sotto il primo aspetto viene subito spontaneo il rilievo che fra i due possibili sistemi: tassare oggi il maggior prezzo di vendita del cespite in confronto al costo di produzione determinato dall'incrementato valore dei servizi che se ne attendono e poi tassare ripartito nei successivi 5 o 10 anni il maggior valore di quei servizi dopo recuperato il maggior prezzo già tassato; oppure non tassare nulla oggi, ma tassare poi in quei 5 o 10 anni tutto il maggior valore dei servizi in confronto dell'originario costo di produzione del bene; fra questi due sistemi, dunque, corre in realtà una *duplice* differenza:

1) Una prima differenza attiene all'*oggetto dell'obbligazione*: che è nel primo caso quello di concorrere *anche* alle spese di oggi e nel secondo caso quello di concorrere *soltanto* (se pure eventualmente in maggior misura) alle spese di domani. E questa differenza appunto ci ha persuasi della necessità di preferire sul piano giuridico il primo al secondo sistema.

2) Ma una seconda differenza attiene innegabilmente alla *onerosità* dell'imposizione. E con questa differenza occorre fare i conti sul piano economico, se ci si vuol persuadere che giusto sia non soltanto il principio giuridico di considerar fatto imponibile l'incremento di capitale, ma anche la sua concreta attuazione tecnica. Se per vero si suppone che resti ferma nel tempo l'aliquota dell'imposta (ipotesi di ragionamento che peraltro presuppone ferma, contrariamente colla esperienza storica, l'entità e la spesa annua dei pubblici servizi e la consistenza dei redditi su cui ripartirla), si vede chiaro come sia quantitativamente ben diverso l'onere di pa-

gare tutta oggi l'imposta corrispondente ad un determinato incremento patrimoniale o pagare invece quella stessa imposta ripartita in 5, in 10 o in 20 anni.

E la differenza è dimostrata dal fatto che il contribuente obbligato a pagar 100 oggi sarebbe pronto e disposto a scambiare un tal obbligo contro quello di pagare invece, poniamo, 129,50 in 10 anni (se il tasso è del 5 % e si suppone il pagamento ratizzato in ragione di 12,95 l'anno).

E allora: la considerazione di questa differenza di *onerosità* non potrebbe indurre ad una scelta fra i due sistemi in senso opposto a quello cui induceva la considerazione di quella prima differenza di *oggetto* dell'obbligazione?

25. — In questo senso potrebbe persuadere un superficiale confronto della situazione finale di due redditi quantitativamente equivalenti, ma nel cui ciclo di produzione ricorra per l'uno e non per l'altro un incremento patrimoniale del cespite.

Quella tale macchina su cui si è precedentemente ragionato produceva, consumandosi in 5 anni di vita utile, servizi per 280 contro un costo di produzione 100; così la vita economica di quel cespite si concretava in un reddito — inteso come oggettiva creazione di nuova ricchezza — 180.

Su questo reddito, accogliendosi il principio della tassazione degli incrementi patrimoniali (e supponendosi ferma e costante l'aliquota d'imposta del 20 % nel quinquennio) lo Stato riscuoterebbe per imposta 36, di cui 20 all'inizio del quinquennio considerato — in corrispondenza dell'incremento del valore capitale della macchina da 100 a 200 — e 16 ripartiti nel corso del quinquennio.

Ma se quegli stessi servizi per 280 in cinque anni fossero stati prodotti in ipotesi senza impiego di macchine contro una spesa annua di 20 e quindi con un medesimo reddito netto 180 lo Stato avrebbe riscosso nelle stesse condizioni l'imposta di 36 ripartita in 5 anni.

L'onere d'imposta sarebbe stato sotto l'aspetto quantitativo solo apparentemente uguale nei due casi. In realtà il reddito della macchina pagherebbe *più* dell'altro: e lo dimostra il fatto che se allo stesso momento — e così poniamo all'inizio del periodo considerato — un banchiere avesse dovuto assumersi l'uno e l'altro obbligo di imposta avrebbe preteso (facendo del 5 % il tasso) 33,85 per il primo e 22,51 per il secondo (1).

C'è dunque — si conclude a questo punto — una qualche ragione che

(1) Per semplicità di conteggio si è supposta la produzione del reddito uniformemente ripartita sul quinquennio. Allora 33,85 corrisponde al valore attuale capitalizzato al 5 % dell'obbligo di pagare 20 subito e 3,20 l'anno per 5 anni; laddove 22,51 corrisponde al valore attuale ugualmente capitalizzato al 5 %, dell'obbligo di pagare 5,20 l'anno per cinque anni.

giustifichi il più oneroso trattamento — *ceteris paribus* — del reddito prodotto dalla macchina in confronto al reddito prodotto senza macchina?

26. — La ragione c'è. Ed è che nella seconda ipotesi, apparentemente favorita, si sono semplicemente ogni anno prodotti *ex novo*, contro una annua spesa 20, servizi per 56 ($280:5 = 56$). Ne è emersa di anno in anno una nuova ricchezza 36; la qual cifra dà la misura della quota di interesse per cui il contribuente ha di anno in anno partecipato ai risultati del processo collettivo di produzione.

Per contro nel caso della macchina si è *fin dal primo anno* verificata una prima produzione di ricchezza (100) consistente nella maggiorata produttività della macchina col corrispondente aumento di valore da 100 a 200 e negli anni successivi si è poi semplicemente trasformata quella già maggiorata ricchezza 200 in 280 di nuovi prodotti. Con la conseguente possibilità del proprietario della macchina acquistata per 100 di scambiarla *fin dal primo anno* contro 200 di qualsiasi altro bene (1).

Ciò significa che nei due casi la nuova ricchezza prodotta è stata sì complessivamente la stessa a termine del periodo considerato, ma diverso è stato il *ritmo della sua produzione nel tempo* e diversa quindi la curva che esprime la misura dell'interesse del contribuente al processo produttivo nei singoli anni.

Corrispondentemente è ben giusto e logico che diverso sia il ritmo e la distribuzione nel tempo dei pagamenti dell'imposta.

27. — Con ciò — è ormai superfluo rilevarlo — non si incorre certo in quello che è stato chiamato l'errore della doppia vista, in cui cadrebbe invece chi volesse credere che nel caso della macchina la nuova ricchezza prodotta, sia uguale alla *somma* del maggior valore della macchina più il valore dei prodotti della macchina e perciò *quantitativamente maggiore* della nuova ricchezza prodotta nell'altro caso. No: qui si dice soltanto

(1) Notisi che in realtà l'incremento del valore capitale dipende non tanto dall'effettivo maggior prodotto, quanto dalla semplice *previsione* di un futuro maggior prodotto: il quale potrebbe poi anche di fatto mancare.

Il valore di una medicina non è l'equivalente della guarigione ma della *speranza* della guarigione. E perciò appunto costituiscono vera ed effettiva ricchezza non solo le medicine realmente efficaci, ma anche quelle che semplicemente sono credute tali. Allo stesso modo il perfezionamento di una macchina è nuova ricchezza prodotta anche se poi la macchina non sarà usata di fatto, o magari, usata, non riuscirà a dare i maggiori prodotti che se ne speravano: in questo caso chi facesse il bilancio della ricchezza nazionale dovrebbe registrare prima un incremento all'atto del perfezionamento della macchina e poi una perdita nel momento in cui il perfezionamento si è rivelato inutilizzabile. Il che significa, fra l'altro, che l'incremento ha potuto finire nelle tasche del primo possessore della macchina, mentre la perdita ha potuto poi rimanere incisa sul successivo acquirente.

che la *stessa* quantità di *ricchezza* è stata prodotta nei due casi *in modo diverso e con una diversa distribuzione nel tempo*.

Si può costruire una nave impiegando, supponiamo, in un primo anno mille operai a costruire separatamente tutti i singoli pezzi e poi impiegando per 5 anni 100 operai che si limitino a mettere insieme quei pezzi già costruiti. Oppure si possono per 5 anni impiegare ogni anno 300 operai che al tempo stesso vadano di anno in anno costruendo e montando i singoli pezzi. In entrambi i casi si sarà in definitiva costruita la stessa nave; ma diversa sarà stata la distribuzione della costruzione nel tempo e diverso, ad esempio, l'interesse ai servizi generali del cantiere nel quale la costruzione si è effettuata. Se si suppone allora che il proprietario del cantiere, (persona per ipotesi distinta dal costruttore della nave) si faccia da questi pagare in ragione dello « stato di avanzamento » dei lavori, si avrà che nella prima ipotesi il costruttore dovrà pagare *più* il primo anno e *meno* nei 5 anni successivi, laddove nel secondo caso pagherà un contributo di cantiere uniforme nei 5 anni. Esattamente quello che accade — e non sembra dunque ingiustamente — per l'imposta sul reddito prodotto.

28. — Tolto così il dubbio di possibili sperequazioni *oggettive*, inerenti al confronto oggettivo fra redditi e redditi, resta da affrontare quello delle possibili sperequazioni *soggettive* nel confronto fra contribuente e contribuente.

Richiamata difatti la constatazione da cui abbiamo preso le mosse di questo lungo ragionamento: essere cioè il valore capitale di un bene strumentale quella *parte* del valore dei suoi prevedibili servizi (o che è lo stesso dei prevedibili prodotti al netto delle spese di esercizio) che il compratore è disposto ad anticipare al proprietario attuale, occorre ora domandarsi: quale influenza esercita su questo riparto fra proprietario e acquirente la imposizione degli incrementi patrimoniali?

29. — Torniamo allora per un ultima volta al caso di *Primo* e di *Secondo*. *Primo*, acquistata per 100 la macchina, la rivende a 200, intasca l'incremento patrimoniale 100 e su questo — essendo per ipotesi in vigore il sistema di imposizione degli incrementi di capitale — paga 20 d'imposta. *Secondo*, anticipati i 200 a *Primo* trasforma la macchina in servizi per complessive 280, intasca la differenza 80 e su questa paga 16 d'imposta. Apparentemente, dunque, perfetta uguaglianza di trattamento dell'uno e dell'altro, pagando entrambi il 20 % dell'incremento di ricchezza percepito. Ma in realtà, per rendersi conto del vero sacrificio che l'imposta comporta per l'uno e per l'altro non basta fermarsi a ciò che a titolo d'imposta l'uno e l'altro paga: occorre invece tener conto altresì di ciò che *Primo* avrebbe ricevuto in più se l'imposta non avesse falcidiato le prospettive di

reddito per l'acquirente *Secondo* e con esse anche il valore capitale della macchina.

Perchè, difatti, *Primo* si era indotto originariamente a pagare 100 per l'acquisto della macchina? Perchè nella sua mente si prospettava la serie dei servizi e quindi dei ricavi effettivi in cui la macchina si sarebbe trasformata nel quinquennio, per complessive 140. Dal valore di questa serie di previsti ricavi esso *detraeva naturalmente il carico d'imposta* 8 commisurato all'ammontare dei ricavi stessi depurati di una quota di ammortamento costante per il ricupero del prezzo d'acquisto ($140 - 100 = 40$. Imposta del 20 % su $40 = 8$). Ne risultava la serie di previsti introiti *disponibili* per lui in complessive 132: la quale serie capitalizzata al giorno dell'acquisto, secondo il tasso di capitalizzazione corrispondente al rischio dell'investimento giustificava il valore 100 anticipato al costruttore.

Se però l'imposta non ci fosse stata, la serie dei previsti ricavi *disponibili* (132) avrebbe coinciso con quella dei previsti ricavi effettivi (140). E questa serie, capitalizzata al medesimo tasso, avrebbe giustificato il prezzo non più 100 ma 106 (difatti: $132:100=140:106$).

30. — Passiamo ora al successivo momento della cessione da *Primo* a *Secondo*. Perchè *Secondo* si induce ad anticipare a *Primo*, per il possesso della macchina non più 100 ma 200?

Perchè nella sua mente si profila ora una diversa e più appetibile serie di prevedibili ricavi *effettivi* dalla prossima trasformazione della macchina in servizi, per complessivi 280.

Detratto da questa nuova serie il carico d'imposta 16 (sempre commisurato al ricavo depurato di una quota costante di ricupero del prezzo d'acquisto: $280 - 200 = 80$. 20 % su $80 = 16$) la serie degli introiti *disponibili* risultava per complessive $280 - 16 = 264$: serie che, capitalizzata, spiegava appunto il prezzo 200.

Ma se non ci fosse stata l'imposta, la serie degli introiti disponibili sarebbe rimasta di complessive 280. La cui capitalizzazione *effettuata al medesimo tasso* avrebbe giustificato un prezzo non più 200 ma 212 (difatti: $200:264 = 212:280$).

31. — Conclusione:

Senza imposta: il complessivo reddito 180 corrispondente alla differenza fra il costo di costruzione (100) e il valore dei servizi ricavati della macchina (280) si sarebbe così ripartito:

	introito	spesa	reddito
al costruttore	106	100	6
a <i>Primo</i>	212	106	106
a <i>Secondo</i>	280	212	68
			180

Con l'imposta, quel medesimo reddito si ripartisce invece così:

	introito	spesa	imposta	reddito
al costruttore	100	100	0	0
a Primo	200	100	20	80
a Secondo	280	200	16	64
			—	
allo Stato			36	36
				180

Il che significherebbe che in realtà lo Stato ha percepito un'imposta complessivamente pari al 20 % del reddito (e perciò nessuna duplicazione è da lamentare) ma lungi dall'incidere nella stessa proporzione sui tre contribuenti, l'imposta avrebbe falciato: *al costruttore* (il quale avrebbe guadagnato 6 senza l'imposta e non guadagna nulla con l'imposta) il 100 % del reddito; a *Primo* (il quale avrebbe guadagnato 106 senza imposta e guadagna solo 80 con l'imposta) il 24,52 % del reddito (26 su 106) e a *Secondo* il quale avrebbe guadagnato 68 senza imposta e guadagna 64 con l'imposta) solo il 5,88 % del reddito (4 su 68). Del reddito, bene inteso, che avrebbero percepito se l'imposta non ci fosse stata e se non essendoci l'imposta, fosse rimasto immutato il tasso di capitalizzazione.

Bisogna però anche tener conto del fatto che per l'intervento dell'imposta, *Primo* e *Secondo*, se hanno avuto minori redditi, hanno anche dovuto esporre minori capitali. Più precisamente, *Primo* ha risparmiato un capitale 6 per l'intervallo di tempo intercorso fra l'acquisto e la rivendita (se però vogliamo concepire il reddito di *Primo* come puro incremento che non includa elementi di interesse dobbiamo supporre quell'intervallo ridotto all'impercettibile, con che il valore del risparmio di capitale praticamente tende ad annullarsi).

Secondo ha risparmiato 12 lire sul primo investimento (200 contro 212) che investite al medesimo rischio e al medesimo tasso significano nel quinquennio un ulteriore reddito di 4. A conti fatti quindi, bisogna dire che per effetto dell'imposta *Secondo* non ha in realtà subito sacrifici di sorta. Come è di fatti inevitabile, dal momento che si è postulato che, con o senza l'imposta, *Secondo* pretenderebbe ugualmente di investire il suo danaro ad un tasso invariato.

32. — Senonchè tutto questo ragionamento si regge appunto sul postulato che l'imposta non alteri il tasso di interesse netto e quindi il tasso di capitalizzazione. Che cioè colui che, con l'imposta, è disposto a dare oggi 100 per avere fra un anno 110 disponibili (e perciò nette da imposta) senza l'imposta si contenterebbe ugualmente di scambiare 100 oggi contro 110

disponibili a termine di un anno se l'imposta non ci fosse. Orbene, si può dubitare di quel postulato?

No certo, se si pone mente ad un'imposta che colpisca soltanto i redditi di una ristretta categoria di beni (o che fa lo stesso ad una maggiore imposizione di quei redditi relativamente ad ogni altro). Se si confronta la situazione che si verifica quando tutti i redditi sono uniformemente colpiti, con quella che si verifica invece quando i redditi di una sola e determinata categoria di cespiti vengano relativamente agli altri colpiti di più o di meno, allora certo è ben logico pensare che l'acquirente del cespite esente o sopra tassato sarà pur sempre disposto ad anticipare al proprietario tutta e soltanto una somma tale che il suo sacrificio di risparmiatore sia compensato nella stessa misura in cui lo sarebbe dall'investimento — a parità naturalmente di rischio e di ogni altra condizione — in qualsiasi altra categoria di cespiti. Donde la conclusione che la sovraimposizione (o l'esenzione) dei redditi di una sola categoria di cespiti, non valendo ad alterare il tasso generale di interesse dei capitali, si capitalizza necessariamente in un primo momento a danno (o a favore) di possessori e costruttori, fino a che la diminuzione (o l'aumento) del prezzo non si « diffonda » attraverso la minore o maggiore produzione.

Da questa considerazione, però, la sola illazione che ragionevolmente potrebbe trarsi è che se ad un cespite — o ad una categoria di cespiti si attribuisce il privilegio di rimanere esente da un'imposta che aggrava invece tutti gli altri redditi, questo singolare privilegio si traduce inevitabilmente in un premio al possessore in forma di maggiorato valore del cespite.

33. — Ma se invece si vuol dimostrare che l'imposta sui redditi, per quanto generalmente ed uniformemente applicata a tutti i redditi, non deve essere applicata agli incrementi di capitale perchè il proprietario del cespite incrementato ha già subito in forma di minor prezzo l'onere dell'imposta, bisogna allora confrontare il prezzo ottenuto in presenza dell'imposta non già con quello che si potrebbe ottenere se, ferma restando l'imposizione generale su tutti gli altri redditi, quel solo cespite venisse a trovarsi in posizione di privilegio; bensì con il prezzo che presumibilmente si otterrebbe se l'imposta non ci fosse su nessun reddito. Bisognerebbe dunque dimostrare che esistendo l'imposizione generale su tutti i redditi di tutti i cespiti il prezzo di mercato di un qualsiasi cespite risulta automaticamente minore (per un importo pari all'imposta capitalizzata), in confronto a quello che sarebbe se non ci fosse affatto imposta sui redditi per nessuna categoria di cespiti.

Più precisamente il vero e solo interrogativo che conta, agli effetti di dimostrare una eventuale sperequazione soggettiva conseguente all'imposizione degli incrementi patrimoniali va posto esattamente in questi termini:

se si potesse immaginare che, *fermi rimanendo tutti i « dati » della situazione economica in atto*, — esistenza dei pubblici servizi, distribuzione del risparmio e del lavoro, quantità e velocità di circolazione ecc. — venisse meno la necessità di un qualsiasi riparto delle pubbliche spese a carico dei redditi individuali (1), è da ritenere che il tasso di capitalizzazione rimarrebbe invariato o che invece risulterebbe *corrispondentemente maggiorato*?

Posta in questi termini la questione, bisogna riconoscere che non è più tanto semplice ammettere che se taluno è disposto ad anticipare 100 oggi per avere libere e disponibili (e quindi nette da imposta) 110 fra un anno quando tutti i redditi — di lavoro, di rischio o di risparmio — si suppongono ridotti del 20 % a favore dello Stato, ebbene quel taluno si contenterrebbe ancora di quel medesimo compenso per il suo sacrificio di temporanea rinuncia quando per ipotesi tutti gli altri redditi si trovassero alleggeriti dall'imposta e perciò *corrispondentemente maggiorati*.

Comunque, rispondere a quell'interrogativo non è compito dei giuristi: i quali debbono limitarsi ad attirare su di esso l'attenzione degli economisti, cui è forse sfuggita l'importanza decisiva che, così impostata, la questione presenta, pur nella sua apparente astrattezza, per la valutazione giuridica di tutta una serie di problemi d'imposta.

34. — Il fatto è che in argomento regna fra gli stessi economisti una grande incertezza di idee, che giunge fino alla contraddittorietà.

Quando difatti autori di primissimo piano sottolineano e lamentano la sperequazione cui si darebbe luogo tassando prima l'incremento del valore capitale di un cespite e poi il maggior reddito dello stesso cespite, sul riflesso che la falcidiazione del reddito per effetto dell'imposta si traduce già in una falcidiazione del valore capitale, ebbene essi ragionano come si è già veduto sul presupposto che se non ci fossero da pagare imposte il reddito *continuerebbe a capitalizzarsi al medesimo tasso*, dando quindi un valor capitale *corrispondentemente maggiore*. In altri termini, presuppo-

(1) L'ipotesi è naturalmente astratta ed irrealizzabile praticamente. Ma sembra la sola logicamente corretta agli effetti di determinare il *sacrificio assoluto* dell'imposta. L'indagine degli effetti reali di un'imposta generale sui redditi, intorno alla quale si stanno affaticando gli economisti, effettuata tenendo conto delle variazioni che la necessità dei pubblici servizi, la relativa spesa e il conseguente riparto apportano alla circolazione, alla produzione e alla distribuzione del consumo, del risparmio e del lavoro, è indagine utilissima *ad altri fini* — e particolarmente a dimostrare gli effetti favorevoli o sfavorevoli per le singole categorie dell'assunzione dei pubblici servizi da parte dello Stato con conseguente aumento d'imposte — *ma non a quello di identificare il sacrificio teorico assoluto imputabile ad un determinato sistema di riparto delle pubbliche spese, agli effetti di confrontare poi fra loro i diversi sistemi di riparto possibili*.

gono che l'acquirente il quale sussistendo l'imposta paga 100 oggi per avere a fin d'anno un reddito 10 netto e consumabile, pari a 12,50 lorde da imposta, ne avrebbe pagato 125 per avere un reddito 12,50 franco da imposta e consumabile ove l'imposta non fosse sussistita. Il che vuol dire che per 100 di capitale si sarebbe contentato di un reddito 10.

Qui dunque si postula che l'imposta generale sui redditi *non* riduca il tasso netto di interesse. L'imposta farebbe semplicemente sì che chi per 100 lire pretendeva e otteneva 10 di interesse, ne pretende e ne ottiene 12,50 (lorde da imposta) appena sopravvenga un'imposta del 20 %.

Ma accade che poco dopo quegli stessi autori lamentino altresì la cosiddetta « doppia tassazione del risparmio » che si porrebbe in essere tassando prima il *risparmio monetario* e poi gli interessi sulla somma risparmiata: sul riflesso che dopo essersi visto falcidiare dall'imposta l'entità del capitale, il risparmiatore si vedrebbe ulteriormente falcidiare il reddito che rappresenta l'equivalente di quella somma già falcidiata. Ora è chiaro che così ragionando si presuppone che *l'imposta agisca come effettiva falcidia del tasso d'interesse*. Si presuppone cioè che, se non ci fossero imposte da pagare, quel tale risparmiatore che sussistendo l'imposta riceve 12,50 lorde da imposta (e quindi 10 nette e consumabili) per rinunciare all'uso di un capitale 100 ne avrebbe ricevuto 12,50 franche e consumabili anziché solo 10.

I presupposti dei due ragionamenti sono ovviamente antitetici e contraddittori. Se veramente l'imposta induce il risparmiatore a contentarsi di 10 (effettive e consumabili) laddove senza imposta pretenderebbe ed otterrebbe 12,50 per il medesimo sacrificio, bisogna allora riconoscere che il proprietario di un cespite capace di rendere 12,50 (pari — in presenza dell'imposta — a 10 consumabili) e che perciò è richiesto esistendo l'imposta, a 100 sul mercato, ne ritrarrebbe ugualmente 100 e non di più se l'imposta non ci fosse. E viceversa, se si preferisce il presupposto contrario (1).

35. — In queste condizioni al giurista che non voglia uscire dal suo compito non rimane che ragionare per dilemma, lasciando agli economisti di tagliar via definitivamente come superfluo l'uno o l'altro corno, in seguito a più approfondita indagine dell'interessantissimo problema (2).

(1) Per una più ampia discussione del problema della così detta doppia imposizione del risparmio sul piano giuridico il cortese lettore è rinviato al successivo capitolo VIII.

(2) Che è poi, a ben guardare, il problema dei rapporti fra il tasso di interesse e la maggiore o minore capacità di « resa » del processo collettivo di produzione associata. In sostanza si tratta di stabilire con quali criteri il reddito finale del processo collettivo di produzione associata si ripartisce fra i tre fattori della produzione: il risparmio, il rischio e il lavoro e se e fino a che punto debbano ritenersi difformi i

a) *Prima ipotesi.* Si ammetta che — come è portato a pensare l'uomo della strada — un'imposta generale sui redditi effettivamente si traduce in una generale falcidia di tutti i redditi, e quindi anche del tasso d'interesse e di capitalizzazione, in confronto a quelli che dovrebbero immaginarsi nell'ipotesi di riferimento (puramente astratta e teorica), di non necessità di alcun riparto di spese pubbliche, fermo rimanendo ogni altro dato della situazione economica. Per questa ipotesi bisogna senz'altro concludere che la temuta sperequazione soggettiva non si verifica.

Di fatti, riferendoci ancora ai dati del nostro esempio, ricordiamo che il valore della macchina appena uscito dalle mani del costruttore veniva ad assumere un valore 100 di fronte 132 di previsti introiti disponibili nel quinquennio (al netto dell'imposta 16)

Nell'ipotesi teorica di riferimento — assenza dell'imposta, fermo ogni altro dato della situazione economica generale — quei previsti 132 sarebbero stati 140. Ma un semplice calcolo dimostra che se al tasso di capitalizzazione accolto dall'acquirente, a 32 di reddito netto disponibile corrispondeva il valore capitale 100, quel medesimo valore capitale corrisponde al reddito disponibile 40 se il tasso di capitalizzazione si suppone aumentato a sua volta del 20 %.

In altri termini, il valore capitale non muta, se mutano insieme, e della stessa percentuale, il tasso di capitalizzazione e il reddito capitalizzato. Se dunque si ammette che l'esistenza dell'imposta del 20 % sui redditi abbassa corrispondentemente il tasso di capitalizzazione, s'ha da concludere che il valor capitale di un cespite non è diverso, esistendo l'imposta, da quel che sarebbe se l'imposta si suppone inesistente.

Per la medesima ragione, verificatosi in seguito ai perfezionamenti introdotti o al mutamento del mercato l'incremento di produttività della macchina, il valor capitale in rapporto alla raddoppiata serie degli introiti da 140 a 280, si troverà ugualmente raddoppiato a 200.

Sicchè in definitiva il confronto del riparto del complessivo reddito della macchina sussistendo l'imposta del 20 % con quello che dovrebbe immaginarsi corrispondente all'ipotesi teorica di riferimento viene a configurarsi così:

coefficienti di «sensibilità» dei tre fattori al crescere o al diminuire della produttività dell'azienda sociale. Ond'è che sulla questione dovrà pure tornarsi a proposito del problema della discriminazione dei redditi (capitolo VIII).

<i>con l'imposta</i>	ricavo	costo	imposta	reddito spendibile
al costruttore	100	100	—	—
a Primo	200	100	20	80
a Secondo	280	200	16	64
allo Stato				36
<i>senza imposta</i>				
al costruttore	100	100	—	—
a Primo	200	100	—	100
a Secondo	280	200	—	80
				180

Il sacrificio dell'imposta risulta uniforme per *Primo* (che ha 80 anzichè 100) e per *Secondo* (che ha 64 anzichè 80).

36. — *b) Seconda ipotesi.* — Se invece si dovesse ammettere che per una qualche ragione il tasso di capitalizzazione rimane indifferente all'esistenza o inesistenza di una generale imposta sui redditi; se si dovesse in altre parole ammettere che il tasso di capitalizzazione che si verifica in una data situazione economica comprendente una generale imposta sui redditi deve postularsi intangibile per opera di imposta e perciò uguale a quello logicamente configurabile se, *ceteris paribus*, la imposta non ci fosse (1); ebbene in questa ipotesi la sperequazione soggettiva risultante dal raffronto esposto al n. 31 sarebbe indiscutibile.

Ma la portata di un tale inconveniente andrebbe ben oltre il campo degli incrementi patrimoniali. Ammessa difatti la ipotizzata refrattarietà del tasso ad essere attaccato dalla imposta, non soltanto l'imposta sul maggior reddito corrispondente ad un verificatosi incremento di produttività di un bene strumentale si troverebbe rimbalzata sul titolare del cespite in forma di minor valore dell'incremento patrimoniale, ma in generale, e indipendentemente dall'incremento l'imposta su tutto il reddito dei beni strumentali (2) si troverebbe rimbalzata sul relativo produttore (o su chi già ne fosse proprietario all'atto dell'introduzione o dell'aumento dell'imposta) (3).

(1) Si avverta ancora una volta la necessità di non incorrere nell'equivoco di raffrontare la situazione che si verifica esistendo un certo apparato di pubblici servizi con una corrispondente imposta, alla situazione logicamente attribuibila all'ipotesi di una analoga situazione senza l'imposta, ma anche senza pubblici servizi. Un raffronto così fatto sarebbe valido per giudicare l'effetto della presenza dei pubblici servizi, non già quello dell'adozione di uno od altro criterio di riparto della pubblica spesa.

(2) Escluso, s'intende, il compenso del lavoro impiegato per lo sfruttamento del bene strumentale, che non si capitalizza nel valore del cespite.

(3) E' questa appunto la ragione per la quale, come è noto, taluni economisti

Chi difatti abbia la pazienza di riportare l'occhio sui due prospetti esposti al n. 31 rileverà che accanto alla sperequazione lamentata a carico dell'acquirente *Primo* — titolare della macchina al momento in cui si verifica l'incremento patrimoniale —, il quale veniva a subire un sacrificio del 24,52 % (sempre, beninteso, nell'ipotesi della indifferenza del tasso di interesse all'imposta generale sui redditi) c'era la ben maggiore sperequazione a carico del *costruttore* della macchina, per il quale l'imposta arrivava a porre in essere un sacrificio del 100×100 . E questa sperequazione veniva in essere indipendentemente dall'ipotizzato incremento di produttività della macchina.

37. — Se dunque veramente ci si dovesse persuadere del postulato di una congenita refrattarietà dei redditi di capitale ad essere attaccati da una imposta generale sui redditi, il vero e solo corollario logico che se ne dovrebbe trarre non sarebbe la intassabilità dei soli *incrementi di valore capitale*, sul rilievo che essi sarebbero già colpiti di rimbalzo dall'imposta che non riesce ad incidere il relativo maggior reddito. Il vero e solo corollario logico sarebbe invece la pura e semplice rinuncia all'impossibile, cioè *la esenzione dei redditi di capitale*; con la conseguente ripartizione su *tutti* gli altri contribuenti — e non sui soli produttori o proprietari di beni strumentali — di quella parte di fabbisogno finanziario che rimarrebbe scoperta di fronte alla postulata impossibilità di colpire anche i redditi del risparmio (1).

fermamente sostengono, ed altri non meno fermamente contestano, che un'imposta uniforme e costante sui redditi dei capitali investiti non sarebbe attualmente scontata da alcuno, perchè sarebbe interamente rimasta ammortizzata a carico di coloro che dei singoli cespiti erano proprietari all'atto dell'introduzione o dei successivi aumenti dell'imposta.

(1) Ecco, con riferimento alle cifre paradigmatiche del consueto esempio col quale abbiamo fin qui ragionato, come risulterebbe ripartito il sacrificio dell'imposta con i tre possibili sistemi (tassazione degli incrementi e dei redditi, esenzione degli incrementi e tassazione dei redditi, tassazione dei soli incrementi) rispetto alla situazione corrispondente all'assenza totale di imposte, fermo il postulato della refrattarietà all'imposta del tasso di interesse:

1) *Senza imposte*:

	Ricavo	Costo	Imp.	Redd. spendib.
al costruttore della macchina	106	100	—	6
all'acquirente <i>Primo</i>	212	106	—	106
» <i>Secondo</i>	280	212	—	68
Allo Stato			—	—

(il ragionamento che giustifica i prezzi di cessione 106 e 212 è quello già esposto ai nn. 29-31).

180

Insomma: la funzione « riproduttiva » dei pubblici servizi aumenta il prodotto finale del processo collettivo di produzione associato dei buoni individuali — e quindi anche i singoli redditi individuali — ma richiede

2) Con la imposizione applicata all'incremento patrimoniale e poi al reddito:

	Ricavo	Costo	Imp.	Redd. spendib.
al costruttore della macchina	100	100	—	—
all'acquirente Primo	200	100	20	80
» Secondo	280	200	16	64
allo Stato				36
(Il ragionamento che giustifica i prezzi di cessione 100 e 200 è quello già esposto ai nn. 29-31).				180

3) Con la imposizione applicata solo al reddito di esercizio al netto del costo originario di produzione (esenzione degli incrementi patrimoniali):

	Ricavo	Costo	Imp.	Redd. spendib.
al costruttore della macchina	100	100	—	—
all'acquirente Primo	184,80	100	—	84,80
» Secondo	280 —	184,80	36	59,20
allo Stato				36 —
				180 —

(Il prezzo di rivendita in L. 184,80 da Primo a Secondo si giustifica così: essendo per ipotesi tutta l'imposta {20 % sull'intero reddito 180 = 36} a carico di Secondo, questi vede davanti a sé la serie degli introiti quinquennali disponibili [al netto dell'imposta] per complessive L. 244 [280 - 36]. E allora, se la serie 132 si capitalizzava all'atto del primo passaggio in L. 100, la serie 244 si capitalizzerà in 184,80, essendo che $132 : 100 = 244 : 184,80$).

4) Coll'imposizione applicata ai soli incrementi patrimoniali (esenzione dei redditi di godimento del capitale):

	Ricavo	Costo	Imp.	Redd. spendib.
al costruttore	106	100	1,20	4,80
all'acquirente Primo	212	106	21,20	84,80
» Secondo	280	212	—	68 —
allo Stato				22,40
				180 —

un corrispondente sacrificio della collettività per l'effettuazione di quei servizi.

Giustizia vorrebbe che questo sacrificio fosse proporzionalmente ripar-

(I prezzi di cessione 106 e 212 sono quelli stessi che si verificherebbero senza imposta, poichè per l'appunto la serie dei redditi del cespite si profila alla mente dell'acquirente esente da imposta).

Il raffronto della tabella 1 con la 2 dice che col sistema della imposizione applicata e agli incrementi e ai redditi del capitale investito si produrrebbero — ferma sempre l'ipotesi della refrattarietà degli interessi all'imposta — tre ordini di sperequazione:

1) Il sacrificio effettivo sopportato dal costruttore in confronto a quella che sarebbe la situazione se l'imposta non ci fosse (6) per effetto dell'imposta voluta dal legislatore nella misura del 20 % risulterebbe invece del 100 % (6 su 6).

2) Il sacrificio effettivo dell'acquirente *Primo* ($100 - 80 = 20$) risulterebbe, anzichè del 20 %, del 24,52 % (26 su 106).

3) Nessun sacrificio effettivo risentirebbe *Secondo*, il quale continuerebbe per ipotesi ad investire il suo capitale a tasso immutato (212×68 di reddito senza imposta; — 200×64 di reddito con l'imposta).

Di queste tre sperequazioni, escludendo dall'imposizione gli incrementi patrimoniali (tab. 3) si elimina *solo la seconda*, perchè il sacrificio di *Primo* viene a risultare $106 - 84,80 = 21,20$ che rapportato a 106 corrisponde alla misura dell'imposta 20 %.

Rimangono però irrimediabili le altre due sperequazioni e particolarmente quella, la più grave, in danno del costruttore. Non solo: ma questa finirebbe col risultare ancora aggravata. E difatti è da notare che, col sistema in questione, lo Stato incasserebbe un valore d'imposta solo apparentemente uguale a quello corrispondente al primo sistema (tassazione degli incrementi di capitale e poi dei maggiori redditi oltre il recupero del capitale - tab. 2). In realtà col primo sistema lo Stato incassava 20 all'atto dell'incremento patrimoniale e poi 16 nei cinque anni successivi. Col secondo sistema invece non incassa nulla all'atto dell'incremento e incassa 36 ripartiti nei cinque anni successivi (supposta ferma l'aliquota). Questa differenza di distribuzione dell'imposta nel tempo è la ragione che rende come già si è visto inammissibile il sistema sul piano *giuridico*. Sul piano puramente economico essa si tradurrebbe in un minor valore assoluto del gettito del secondo sistema.

Il che vuol dire che per far fronte allo stesso fabbisogno finanziario il secondo sistema imporrebbe necessariamente in confronto al primo un inasprimento dell'aliquota. Dal che la sperequazione in danno del costruttore rimarrebbe ancora ulteriormente inasprita.

Se ora si confrontano le tabelle 1 e 4 si constaterà che col *terzo* sistema (imposizione degli incrementi ed esclusione dei redditi del capitale investito) risultano invece totalmente eliminate *entrambe* le sperequazioni lamentate a danno così del costruttore come dell'acquirente *Primo*. Anche qui il minor gettito si tradurrà in un necessario inasprimento dell'aliquota: il quale peraltro si distribuirà a sua volta su *tutti* i contribuenti senza perciò dar luogo ad ulteriori sperequazioni.

Rimane l'apparente ingiustizia del nessun sacrificio effettivo di *Secondo*: la quale peraltro è per ipotesi irrimediabile, essendosi postulata la intangibilità del tasso di capitalizzazione.

E d'altra parte se dovesse riconoscersi vero questo postulato, il non sacrificio di *Secondo* non sarebbe probabilmente affatto un'ingiustizia, come sarà subito rilevato nel testo.

tito fra tutti i reddituari, quale che sia il tipo dell'apporto (di lavoro o di risparmio) che danno al processo collettivo di produzione e per il quale sono compensati con una certa quota del prodotto finale che per effetto dei pubblici servizi si trova maggiorata.

Ma se ci si dovesse veramente persuadere che la categoria dei risparmiatori è di fatto intangibile, dappoichè con o senza imposta essi riusciranno inesorabilmente ad ottenere per il loro sacrificio di rinunzia quel medesimo e intangibile compenso netto, ebbene allora non resterebbe che rassegnarsi a ripartire proporzionalmente fra tutti gli altri contribuenti anche quella parte di sacrificio che non è possibile accollare ai risparmiatori. Fra *tutti* però: non già fra i soli costruttori o proprietari di beni strumentali.

38. — Con che, si noti, la ingiustizia risulterebbe in definitiva non solo diminuita, ma forse eliminata del tutto. Perchè è probabile che, guardando a fondo, ci si dovrebbe persuadere che quella tale postulata refrattarietà dei redditi di risparmio ad essere attaccati dall'imposta: *o non sussiste*, (e allora cade senz'altro la questione); o se sussiste non altro può significare se non una congenita *rigidità* di quei redditi, i quali sarebbero insensibili all'esistenza o inesistenza dell'imposta — fermo ogni altro dato della situazione economica — *cioè in definitiva alla maggiore o minore entità del reddito netto nazionale*, e quindi anche alla maggiore e minore produttività del meccanismo di produzione associata a parità di ogni altra condizione. Ma allora sarebbe non più soltanto inevitabile, bensì giusto che essi non partecipassero, almeno oltre un certo limite, alla spesa imputabile alla funzione « riproduttiva » dei pubblici servizi; appunto perchè in effetti non parteciperebbero al beneficio del correlativo incremento di produttività dell'organismo economico-sociale.

Raffigurata la società economica come una società per azioni, i risparmiatori (cioè coloro che al comune sforzo di produzione apportano un sacrificio di rinunzia anzichè di lavoro) sarebbero — nell'ipotesi che andiamo esaminando — semplici obbligazionisti, i quali ricevono dalla società un compenso fisso indipendente dall'andamento più o meno favorevole dell'azienda sociale, laddove azionisti sarebbero i soli produttori assuntori di rischio o di lavoro — il cui compenso è in diretta funzione della redditività dell'azienda. Giusto sarebbe allora, se così fosse, che i risparmiatori-obbligazionisti rimanessero fuori del riparto della spesa dei pubblici servizi, che intendono ad incrementare la produttività dell'azienda sociale, posto che di tale incremento non essi, ma solo i produttori-azionisti risentirebbero il beneficio.

39. — Un'ultima ipotesi bisogna fare per completezza di elenco e non forse priva di suggestione. L'ipotesi che fra coloro che sostengono e quelli che rifiutano la immutabilità del tasso di interesse netto con o senza imposta la verità stia ancora una volta nel mezzo. Che cioè, per la peculiare natura del risparmio — che è insieme sacrificio e bisogno — il tasso di capitalizzazione sia solo parzialmente sensibile all'imposta. Che cioè laddove un'imposta generale riduce del 20 % tutti i redditi dei produttori, il tasso di capitalizzazione sia suscettibile di contrarsi, poniamo, solo del 10 %, ripercuotendosi per il di più sui costruttori (o sugli attuali proprietari) di beni strumentali in forma di diminuzione del valore capitale.

In questa ipotesi, per le stesse considerazioni già svolte, la conclusione cui dovrebbe giungersi sarebbe non più la soppressione, ma la riduzione dell'imposta sul puro reddito di capitale.

Questa parziale esenzione dei redditi dei capitali investiti, oltre che essere giustificata — nell'ipotesi che qui si considera — come una necessità di fronte alla considerazione tecnica che non concedendola *de jure* il meccanismo economico la realizzerebbe ugualmente *de facto* con ingiusto carico della sola categoria dei costruttori (o proprietari) di beni strumentali — risulterebbe anche per se stessa conforme a giustizia. Perché anche qui l'ipotesi di una solo parziale « sensibilità » del tasso di capitalizzazione ad una imposta generale sui redditi non altrimenti si spiegherebbe se non come corollario di una corrispondente parziale insensibilità dei redditi dei risparmiatori ad una maggiore o minore produttività del meccanismo economico collettivo. In altri termini: quando tutti i redditi dei produttori si trovassero aumentati del 20 % per una migliorata produttività dell'azienda sociale il reddito del risparmiatore si troverebbe aumentato solo di un 10 %. E allora sarebbe per l'appunto giustizia che al sacrificio necessario per aumentare con i pubblici servizi la produttività del meccanismo economico sociale i risparmiatori concorressero solo pro quota in confronto agli altri contribuenti.

40. — Concludendo e riassumendo quanto siamo andati ragionando in questo capitolo:

1) L'imposizione degli incrementi patrimoniali, lungi dal comportare una qualsiasi duplicazione, corrisponde invece:

a) Ad una inderogabile *necessità pratica*, per l'impossibilità di identificare e dedurre dagli introiti di esercizio il costo *originario* di produzione dei beni strumentali.

b) Ad una non meno inderogabile *esigenza di giustizia*, se voglia tenersi fermo il principio che debbono i contribuenti concorrere a ripartirsi in ciascun periodo finanziario le spese dei pubblici servizi che condizionano la produttività del meccanismo economico collettivo in propor-

zione dell'interesse che in quel medesimo periodo li rapporta a quella produttività.

2) Ove dovesse definitivamente riconoscersi la verità di un postulato economico per cui un'imposta *generale* sui redditi non può incidere, o può incidere solo pro quota, i redditi del risparmio e quindi il tasso netto di capitalizzazione, se ne dovrebbe inferire l'esistenza di una *temporanea* sperequazione soggettiva nei rapporti interni fra il costruttore o il proprietario di un bene strumentale e i successivi acquirenti all'atto di ciascuna variazione nell'aliquota dell'imposta. Conseguenza di ciò che indipendentemente da questo o quel sistema di tassazione, l'imposta gravante il reddito del capitale investito resterebbe ripercossa totalmente o parzialmente sul costruttore o sul proprietario.

All'eliminazione di questa sperequazione potrebbe però giungersi soltanto per la via della totale o parziale esclusione dall'imposta dei redditi di capitale, col conseguente riparto fra *tutti* i contribuenti del fabbisogno finanziario rimasto scoperto, ferma rimanendo l'imposizione degli incrementi di capitale.

3) La totale o parziale esclusione o la parziale riduzione dell'imposta per i redditi di capitale risulterebbe — oltrechè rispondente al fine di evitare l'ingiusta sperequazione in danno dei soli costruttori o proprietari di beni strumentali — intrinsecamente conforme a giustizia, qualora ci si dovesse persuadere che i redditi del risparmio siano per la loro intrinseca natura economica totalmente indifferenti o solo parzialmente sensibili al maggiore o minore coefficiente di produttività del meccanismo economico sociale. Su di che ci sarà occasione di ritornare a proposito della discriminazione dei redditi, nel successivo capitolo VIII.

La compensazione dei profitti e delle perdite individuali

1. — Le considerazioni svolte nel precedente capitolo (IV) ci hanno posto di fronte al *duplice* meccanismo, onde ogni singola economia individuale riesca a captare la sua quota di « dividendo » — giusta o ingiusta che sia, scarsa od eccessiva, meritata o meno — sul risultato finale del progresso collettivo di produzione:

a) il meccanismo della inserzione *diretta* nel processo collettivo di produzione; che si concreta nello scambio di un certo sacrificio di lavoro, di rischio o di risparmio contro un determinato potere d'acquisto, a sua volta poi scambiato in beni di consumo o reinvestito attraverso il risparmio nel processo produttivo.

b) Il meccanismo della partecipazione *indiretta* alle vicende della azienda economica collettiva, attraverso le oscillazioni dei valori patrimoniali.

E si son viste le ragioni per le quali una coerente applicazione del principio dell'interesse, che ci è sembrato di dover porre a base della teoria giuridica della pubblica contribuzione (cap. II) postula che dell'uno e dell'altro meccanismo si tenga conto, ai fini del riparto del carico imputabile alla funzione « riproduttiva » dei pubblici servizi: e che perciò la relativa quota individuale di contribuzione si commisuri, oltrechè ai redditi e alle perdite risultanti da una qualsiasi operazione produttiva, anche agli incrementi e decrementi patrimoniali indipendenti da qualsiasi attività e volontà del contribuente.

Si pone a questo punto il problema dei limiti entro cui redditi e perdite, incrementi e decrementi debbono raggrupparsi e reciprocamente compensarsi per determinare un unico indice di interesse, cui commisurare l'entità della relativa obbligazione tributaria: il problema, potrebbe dirsi, dell'*unità imponibile*.

2. — La vecchia teoria delle « controprestazioni » — che dominava le menti cui si ispirò nella seconda metà dell'800 la nostra legislazione positiva — facendo capo al concetto del *consumo* dei pubblici servizi di cui l'imposta avrebbe dovuto costituire il *prezzo* in qualche modo forfettizzato, conduceva a tener conto del primo dei due anzi accennati meccanismi; ed anzi addirittura a configurare l'imposta sui redditi come oggettivamente diretta a colpire tutti e soltanto i singoli redditi, *distintamente assunti come dimostrazione di un corrispondente consumo di pubblici servizi*.

E poichè se non tutti almeno gran parte dei redditi fanno capo — e più facevano un secolo addietro — ad un ciclo produttivo grosso modo rapportabile ai limiti dell'anno, fu facile indursi — come appunto fa la nostra legge positiva — ad identificare l'unità imponibile per l'appunto *nel reddito annualmente ritratto da ciascun singolo cespite*, sia esso un fabbricato, un credito o l'esercizio di una determinata attività produttiva, industriale o commerciale, professionale o finanziaria (1).

Con che in definitiva la *compensazione* rimaneva ammessa solo entro i ristretti limiti dei redditi e delle perdite facenti capo alle singole operazioni produttive compiute appunto in un medesimo anno e nell'esercizio di una medesima attività o nello sfruttamento di un medesimo cespite patrimoniale.

3. — La coerente applicazione del principio dell'interesse rende per contro irrefutabile un ben più vasto sistema di *compensazioni* in un *duplice* senso:

a) Compensazione istantanea tra tutti i profitti e tutte le perdite che contemporaneamente si verificano *nell'intera economia individuale del contribuente*, sia che facciano capo ad una qualsiasi attività produttrice, sia che si configurino invece come semplici *incrementi e decrementi* patrimoniali.

b) Compensazione successiva tra le vicende economiche non più contemporanee ma *successive* nel tempo.

La necessità della compensazione istantanea fra tutti i profitti e le

(1) La proposizione enunciata nel testo, vale anche per quei periodi, nei quali l'imponibile delle categorie B e C agli effetti dell'imposta di r.m. veniva valutato con riferimento alla media dei redditi di un *biennio* di commisurazione. Anche allora infatti l'entità imponibile rimaneva il *reddito dell'anno di tassazione*; solo che la valutazione veniva preventivamente e presuntivamente compiuta sulla base di una media dei risultati consuntivi di due annate anteriori.

Peculiare è la situazione per l'imposta sui terreni applicata in base al catasto: la quale peraltro non è in realtà un'imposta commisurata al *reddito*, sibbene alla *reddibilità* del terreno: e in definitiva, nel nostro diritto positivo, risulta una vera e propria imposta *patrimoniale*.

perdite nell'ambito di ciascuna economia individuale è senz'altro implicita nella enunciazione che la quota individuale di interesse alla produttività dell'organismo economico collettivo va ragionevolmente commisurata in prima approssimazione (salvo a tener conto anche di ulteriori possibili coefficienti) alla entità complessiva del « *dividendo* » di cui ciascuna singola economia individuale si incrementa, partecipando, come ineluttabilmente e continuamente partecipa, della vita economica dell'organismo collettivo di cui è inscindibile cellula, in ogni momento condizionata e determinata dalle oscillazioni e dall'equilibrio della massa.

Quel « *dividendo* » va dunque necessariamente ricercato nella risultante algebrica di tutte le oscillazioni economiche — siano esse in forma di redditi o di perdite, di incrementi o di decrementi patrimoniali — con cui di momento in momento si ripercuote nelle singole economie individuali il grande processo economico della produzione collettivamente organizzata.

4. — Qualche maggiore riflessione merita invece la compensazione *successiva*, che in definitiva tende ad identificare i limiti del periodo di tempo entro il quale si deve unitariamente valutare l'entità del « *dividendo* » effettivamente percepito, ai fini di indurne una corrispondente obbligazione fiscale, indipendentemente da quelli che possono essere stati i risultati del periodo immediatamente anteriore o successivo.

La questione va discussa e valutata, sembra, sotto due diversi profili: guardando cioè da un lato al modo onde nell'organismo collettivo si sviluppino nel tempo gli effetti economici dei pubblici servizi e dall'altro lato al modo onde nelle singole economie individuali si formano, ancora nel tempo, redditi e incrementi patrimoniali.

Sotto il primo aspetto si impone subito la distinzione fra quello che è il periodo finanziario *contabile* entro il quale vanno bilanciate le spese e le entrate dell'ente pubblico e che per ragioni pratiche coincide di necessità con l'anno solare e quello che per intenderci potremmo chiamare il *periodo economico dei pubblici servizi*: il periodo di tempo cioè, nel quale si compie il ciclo economico onde l'effettuazione del pubblico servizio si traduce in una maggiore produttività del processo collettivo di produzione e questa in una maggior quota di « *dividendo* individuale ».

La teoria delle « controprestazioni », ipnotizzandosi sul momento del consumo dei pubblici servizi favoriva l'illusione che il conto della relativa spesa potesse essere senza ingiustizia — ed anzi dovesse essere per giustizia — presentato ai contribuenti di anno in anno, così come di anno in anno i pubblici servizi si venivano producendo e contemporaneamente consumando.

La teoria dell'interesse sposta invece il fuoco del ragionamento dal momento del consumo a quello dell'effetto dei pubblici servizi, valutato s'in-

tende secondo la previsione e l'apprezzamento che può farne la comune coscienza economico-sociale. Ciò che conta non è di sapere quante volte e quando questo o quel contribuente è passato per questa o quella strada consumandone la relativa manutenzione: ciò che conta è che è decisivo è invece di sapere in quale misura e tempo si può prevedere che l'economia individuale di ciascun contribuente risentirà l'effetto della buona manutenzione delle strade. E un tale effetto dipende — per quella solidarietà e interdipendenza di interesse, che più ancora dell'indivisibilità della prestazione è caratteristica dei pubblici servizi contemplati dall'imposta — non solo, e probabilmente non tanto, dal consumo che l'interessato farà direttamente di questa o quella strada, ma dal consumo che potranno farne tutti gli interessati nel processo collettivo di produzione e dell'inestricabile meccanismo di azioni e reazioni, di spinte e contropinte onde quel consumo finirà col tradursi in una maggiore onda di produzione e questa in un più alto livello di « dividendo » individuale.

Così appunto l'onda che sale con la marea fra gli scogli del molo non è l'effetto dei raggi che in *quel* momento e su *quel* molo piove la luna, ma della lontana profonda oscillazione che la forza lunare ha prodotto nel seno degli oceani e che irresistibilmente ha rotolato fino alla piccola baia attraverso le innumerevoli reazioni dei miliardi di molecole onde la massa del mare si equilibra e consiste.

5. — Ora è ben chiaro che così inteso il periodo economico dei pubblici servizi non necessariamente coincide con l'anno solare e nella maggior parte dei casi — specie per i pubblici servizi di maggiore entità: difesa, pace sociale, diplomazia, amministrazione dello Stato, igiene, scuole ecc. — si estende *ad un lungo periodo di anni*. Precisare un qualsiasi attendibile periodo medio, o anche solo gli elementi e i criteri della ricerca, non è compito di questi appunti né competenza di chi li scrive.

Qui si deve solo fissare la proposizione di principio che dall'accennato ordine di considerazioni logicamente discende:

— la quota di « dividendo » che in un determinato anno il singolo contribuente ha percepito non è decisiva a misurare la giusta quota di riparto nella spesa dei pubblici servizi di *quell'anno*, ma piuttosto di *quell'intero periodo medio che si ritenga a ragion veduta di adottare, tenuto conto del presumibile periodo economico dei principali pubblici servizi che entrano nel calcolo*.

Dalla quale proposizione a sua volta discende come immediato corollario una *prima* ragione di compensazione in senso successivo. E la ragione è che la massa dei pubblici servizi, che per quanto precede va considerata come determinante del « dividendo » individuale di un singolo contribuente per un qualsiasi anno solare risulterà in larga misura *coincidente* con la

massa dei pubblici servizi da considerarsi come determinante del « dividendo » individuale di quel medesimo contribuente per l'anno anteriore o successivo (supposto ad esempio che si voglia stabilire in 10 anni quello che abbiamo chiamato il « periodo economico medio » dei pubblici servizi, ne seguirà che il dividendo individuale 1945 si rapporterebbe alla massa dei pubblici servizi del decennio '34-'44 e il dividendo 1946 alla massa dei pubblici servizi '35-'45. Le due masse sarebbe dunque per più che 9/10 coincidenti).

Giustizia vuole quindi che se una medesima massa di pubblici servizi si traduce per il medesimo contribuente in un risultato positivo in un anno e negativo nell'anno immediatamente successivo, i due risultati si compensino per commisurare al solo « dividendo » differenziale l'entità dell'obbligazione tributaria.

c) Ma una ulteriore e più imponente ragione di compensazione successiva si rende manifesta appena si consideri il modo onde si producono e si ripercuotono dall'economia collettiva alle singole economie individuali incrementi e decrementi patrimoniali. Sono questi, per vero, conseguenza di quel movimento tipicamente e congenitamente *oscillatorio* che nel sistema di equilibrio dei valori determina continuamente e necessariamente il processo di produzione associata. Ora è evidente che se volessero rilevarsi e tagliarsi coll'imposta soltanto le punte in alto della linea di valore di ogni singolo cespite o categoria di cespiti, senza compensare la rilevazione con quella delle inevitabili punte in basso, non si tarderebbe ad avere confiscato come reddito l'intera ricchezza nazionale. Nella stessa natura oscillatoria degli incrementi e decrementi patrimoniali si ritrova dunque la dimostrazione della necessità di compensarli, almeno nei limiti di un ragionevole periodo di tempo.

6. — Nè la dimostrazione vale soltanto per la compensazione fra incrementi e decrementi di valore di un medesimo cespite nel patrimonio del singolo contribuente. Il guadagno verificatosi in un anno per aumento di valore dei terreni deve compensarsi con la perdita che l'anno successivo può verificarsi per una diminuzione di valore, sia dei medesimi terreni, sia anche di fabbricati o di quadri. Ciò, in primo luogo perchè l'ascendere del valore dei terreni e il discendere di quello dei fabbricati e dei quadri, sono pur sempre causalmente collegati, come estrinsecazioni di quel medesimo processo oscillatorio che investe non già distintamente i singoli beni o le singole categorie di beni, ma l'intero sistema dei valori.

In secondo luogo perchè terreni, fabbricati e quadri sono in qualche modo, sotto il punto di vista per cui ora li consideriamo, altrettante reti o antenne mercè le quali il contribuente riesce a *captare* in suo favore le oscillazioni cui il processo collettivo di produzione dà luogo nell'equilibrio

generale dei valori. E non sarebbe giusto tener conto al pescatore del guadagno pel buon pesce che la corrente ha portato nella rete di destra, senza tener conto altresì dello strappo che il sasso trasportato dalla medesima corrente ha prodotto nella rete di sinistra.

7. — Notisi ora, fra parentisi, che proprio nella inevitabile necessità della compensazione successiva degli incrementi e decrementi patrimoniali entro i limiti di un ragionevole — ma certo abbastanza esteso — periodo di tempo, e nella pratica inattuabilità di una tale compensazione nel quadro del nostro sistema positivo di imposizione e col meccanismo di accertamento in atto, sono da ricercarsi le più profonde ragioni per le quali anche quando alla vecchia teoria delle « controprestazioni » altre se ne sostituirono (le varie teorie impostate sul principio utilitaristico o sulla « capacità contributiva ») che avrebbero non solo giustificato ma imposto la tassazione degli incrementi patrimoniali « non prodotti », questa rimase solo nei voti di una parte della dottrina. La giurisprudenza si è limitata a denunciare il disagio dei magistrati con la palese tendenza ad applicare in punto di fatto il concetto di « operazione produttiva » con ogni possibile estensione, così da far rientrare nell'imposizione il maggior numero di casi pratici di incrementi patrimoniali, assumendoli appunto come elementi positivi del bilancio di una qualche attività di produzione lato sensu intesa (così ad esempio tutti i profitti differenziali realizzati all'atto della vendita di beni patrimoniali si sono senz'altro considerati come il reddito di una vera e propria « speculazione commerciale » sol che nell'atto dell'acquisto potesse ravvisarsi una generica *intenzione* di rivendere; che di fatto poi le commissioni accertatrici solo in casi eccezionalissimi s'inducono ad escludere). Ma in punto di diritto quella stessa giurisprudenza non ha mai potuto consentire a disancorarsi dalla concezione del reddito come nuova ricchezza « prodotta » da una attività commerciale, industriale, professionale o finanziaria. Nè ha potuto finora indurvisi il legislatore.

8. — Non è da credere tuttavia che anche per i redditi — intesi nel senso tecnico-giuridico di nuova ricchezza « prodotta » come frutto di una determinata operazione produttiva — non sussistano ragioni, se pure di minore generalità ed imponenza, che giustificerebbero una compensazione oltre-annale, in aggiunta a quelle che già abbiamo derivate dalle considerazioni relative al ciclo economico dei pubblici servizi produttivi.

Il fatto è che se non tutti, per lo meno molti fra i più importanti redditi, specialmente delle categorie B (industrie e commerci) ed A (finanziamenti) fanno capo in realtà ad un processo di produzione che si prolunga oltre i limiti dell'anno. Per quanto riguarda la cat. A basta riflettere che non sempre un prestito oltre-annale si può scomporre virtualmente in tanti

successivi investimenti annuali distinti ed autonomi anche solo economicamente. Ben più frequenti, per lo meno per quanto riguarda i finanziamenti fra privati — che sono poi praticamente la sola fonte di imponente per la categoria A — sono i casi in cui il debitore non avrebbe assunto il finanziamento, o non lo avrebbe assunto a quelle condizioni di onerosità, se non gli fosse stata assicurata la disponibilità del capitale per l'intero periodo previsto nell'atto di mutuo e che è di regola oltre-annuale (1). Basta questo perchè tutte le successive annualità di interesse assumano non solo la forma giuridica ma anche la sostanza economica di altrettanti semplici acconti versati e ricevuti per un unico inscindibile affare, il quale consiste in sostanza nello scambio di 100 oggi contro $100+X$ da versarsi a rate successive uguali o diverse (a seconda che la restituzione della sorte sia rinviata alla scadenza ultima o sia con vario criterio abbinata al pagamento degli interessi) nel termine di un certo numero di anni.

L'elemento caratteristico di un simile affare è, insieme alla rinuncia temporanea all'uso del capitale, il rischio che il creditore affronta di perdere il capitale investito nel finanziamento; rischio che le varie forme di garanzia normalmente escogitate servono solo a variamente delimitare e ridurre, non mai ad eliminare; ed in funzione del quale, per l'appunto, si determina la misura del compenso.

Ma tanto basta a concludere che in realtà nessuno può dire che il creditore abbia guadagnato un centesimo in un simile affare, finchè l'affare non sia effettivamente andato a buon fine: o per lo meno fino a tanto che non sia riuscito a recuperare l'intero capitale posto a rischio. Se dopo il pagamento delle prime annualità di interesse il debitore fallisce e il creditore non riesce a recuperare integralmente almeno l'entità della sorte, bisogna riconoscere che non un qualsiasi reddito, ma una pura e semplice perdita esso ha ritratto dal disgraziato affare (2).

9. — Per quanto poi riguarda la categoria B, va in primo luogo rilevato che tutte le singole operazioni che un commerciante o un industriale compiono nell'esercizio del loro commercio, o industria, per quanto possano apparire l'una dall'altra distinte e in un certo senso autonome, fanno sempre capo, entro i limiti di un ragionevole — ma certo oltre-annuale — periodo di tempo, per lo meno ad una unitarietà di rischio, per cui le per-

(1) I prestiti a termine inferiore ad un anno si includono praticamente nella quasi totalità dei casi nella «industria dei piccoli mutui» ed esulano dalla categoria A per rientrare nella categoria B.

(2) Tanto irresistibile è la forza delle cose, che in questi casi l'amministrazione si è trovata costretta a disporre con apposite «Istruzioni» la restituzione dell'imposta annualmente percepita sulle singole annualità di interessi; malgrado che un simile rimborso non trovi riscontro in nessun istituto della legge positiva.

dite degli anni cattivi costituiscono, se non la causa efficiente e diretta almeno l'*onere* economicamente inevitabile dei redditi degli anni buoni.

Non si possono estrarre da una urna soltanto numeri pari, senza affrontare il rischio di estrarre qualche numero dispari. Così sarebbe assurdo pensare che il commerciante o l'industriale possano esercitare il loro commercio o la loro industria soltanto per gli anni buoni, senza esporsi a subire altresì il rischio e la realtà degli anni cattivi.

10. — A questa prima considerazione dell'unitarietà di rischio, che fonde e unifica entro i limiti di un ragionevole periodo di tempo i redditi e le perdite dei singoli anni, si aggiunge poi l'altra imponente considerazione della oltre-annuale esposizione dei *capitali fissi e semifissi* (impianti, scorte, magazzini, brevetti ecc.). Non è qui il luogo di dilungarci a dimostrare ciò su cui tutti sono ormai d'accordo: che cioè basta l'esistenza dei capitali fissi e semifissi a configurare il cosiddetto « reddito contabile » annuo di un'azienda industriale o commerciale, come il risultato di una complessa valutazione, nella quale entrano, come fattori di importanza essenziale, una serie di semplici *ipotesi* sul presumibile andamento della linea che esprime il valore patrimoniale dell'azienda. Cosicché, a rigore, il periodo di valutazione del reddito aziendale dovrebbe coincidere quanto meno con quello di ammortizzazione dei capitali fissi.

11. — La conclusione di quanto siamo andati fin qui ragionando è dunque, che, in linea teorica, l'unità imponente dovrebbe essere identificata solo nel risultato complessivo di tutti i redditi e le perdite, gli incrementi e i decrementi patrimoniali che per ciascun singolo contribuente si verificano nell'ambito di un ragionevole periodo medio *oltre-annuale*, che i tecnici dovrebbero variamente apprezzare con maggiore o minore approssimazione, tenendo principalmente conto:

- a) della natura e degli effetti economici dei pubblici servizi che rientrano nel calcolo del carico da ripartire in base al « dividendo » individuale;
- b) delle varie categorie di cespiti (per quanto riguarda gli incrementi patrimoniali);
- c) delle varie categorie di redditi e — nell'ambito dei redditi industriali e commerciali — dei vari tipi strutturali di azienda.

Questa teorica conclusione potrebbe forse soddisfacentemente conciliarsi con le esigenze della pratica, tenendo fermo l'accertamento e l'imposizione annuale dei *redditi* (intesa l'espressione nel senso tecnico-giuridico già elaborato dalla dottrina e dalla giurisprudenza), salva la compensazione di tutti i redditi e di tutte le perdite di ciascun singolo contribuente entro i limiti dell'anno; ma aggiungendosi un periodico *controllo patrimonio-*

niale (per esempio ogni cinque o dieci anni); in occasione del quale si addirebbe all'imposizione degli incrementi patrimoniali, compensandoli, non solo con tutti i decrementi patrimoniali verificatisi nel periodo, ma altresì con i risultati negativi degli accertamenti annuali per gli anni risultati in perdita.

Nulla impedirebbe, naturalmente, che il periodo di controllo patrimoniale, per talune particolari categorie di cespiti, potesse venire in varia misura protratto o raccorciato.

12. — Questa conclusione, che ad una superficiale impressione può apparire una complicazione difficilmente sopportabile dal già tanto faticoso e rudimentale congegno del meccanismo fiscale di accertamento, apre invece la via ad avviare l'attuale sistema di accertamento, essenzialmente se non esclusivamente fondato sulla irrealizzabile *illusione* di poter ricostruire a posteriori i fatti di gestione e la storia economica di ogni singolo contribuente, verso un meccanismo essenzialmente fondato sul *controllo periodico patrimoniale* del contribuente: controllo che rivolgendosi ad una realtà *attuale* ed oggettivamente esplorabile al momento stesso in cui viene discussa e stabilita, offre ben diverse possibilità di indagini e di accertamento.

Ma su questo argomento, meritevole della più attenta considerazione, torneremo di proposito nell'ultimo capitolo, dopo aver esaurito la ricognizione sia pure sommaria e di prima approssimazione che andiamo facendo delle logiche applicazioni sul piano dogmatico del principio giuridico dell'interesse.

Il problema della "discriminazione,, dei redditi

1. — Fermato il principio che delle pubbliche spese solo *una parte*, da determinarsi in relazione alla funzione « riproduttiva » dei pubblici servizi, va ripartita in funzione del « dividendo » individuale (cap. III) e riconosciuto che a determinare tale dividendo devono farsi insieme concorrere redditi « prodotti » ed incrementi patrimoniali (cap. IV) opportunamente raggruppati nel tempo (cap. V), si pone ora il problema di vedere se e perchè sia giusto « discriminare » il trattamento tributario a seconda della fonte o del titolo economico cui fa capo l'acquisizione dei singoli redditi o incrementi nell'economia individuale del contribuente.

2. — Come è noto, la nostra legge positiva procede per *classificazione di cespiti* e colpisce con aliquote via via decrescenti:

- a) i redditi di *capitale*;
- b) i cosiddetti redditi « *mixti* » di capitale e di lavoro (industrie e commerci);
- c) i redditi di *lavoro*, distinti nelle due sottoclassi dei redditi di lavoro indipendente (C-1) e dipendente (C-2).

La classificazione è dunque impostata sulla *dicotomia*: capitale-lavoro. E il più favorevole trattamento dei redditi secondo che il relativo cespite comprenda un più dell'elemento lavoro sull'elemento capitale si è giustificato dagli autori con un duplice ordine di argomenti: argomenti di ordine *sociale*, che fanno capo alla maggiore considerazione di cui sarebbe degno il « meritato » frutto del lavoro, in confronto al « non meritato » frutto del capitale; e argomenti di ordine *economico*, che si riassumono nella minore « disponibilità » per l'immediato consumo dei redditi di lavoro — destinati ad essere in parte risparmiati — in confronto a quelli di capitale.

Bisogna dire che sotto il profilo della « giusta contribuzione », tendente cioè a realizzare come fine a sè stesso il giusto riparto delle pub-

bliche spese in applicazione del principio giuridico dell'interesse, la valutazione di questi argomenti lascia molto perplessi.

3. — Le argomentazioni di carattere sociologico sono certamente degne della massima considerazione, ma si riconducono in realtà ad una critica del meccanismo di distribuzione del dividendo sociale.

Chi dice che le cinquanta lire (o il corrispondente valore di beni di consumo) ricevute in cambio di una giornata di lavoro, siano degne di maggior rispetto delle 50 lire avute invece come compenso del sacrificio di procrastinare di un anno il godimento di mille lire in precedenza guadagnate, ebbene costui non altro dice in realtà, se non che gli sembra non giusto che al naturale vantaggio del risparmio — che è quello della certezza del domani — si debba aggiungere un premio ulteriore in forma di interesse.

Chi poi si limiti a ritenere degne di minore rispetto le 50 lire che il plutocrate si vede corrispondere per ogni mille lire non consumate dei molti suoi milioni di un capitale che con tutta la buona volontà non riuscirebbe a consumare, in confronto alle cinquanta lire che possono costituire il giusto premio del sacrificio quotidiano del piccolo risparmiatore che rinuncia a godere una parte del reddito del suo lavoro, ebbene costui non altro dice se non che non gli par giusto che il premio del risparmio debba essere uniforme per tutti e praticamente per tutti commisurato al sacrificio massimo dell'ultima dose di risparmio che è necessario promuovere per soddisfare alla domanda del mercato.

Ora entrambi questi due apprezzamenti di giustizia sociale, possono avere un peso ed un valore; così come un peso ed un valore hanno certamente le non diverse riserve che pur possono muoversi sulla giustizia sociale della remunerazione delle diverse categorie di prestazioni personali (rapportando per esempio il magro stipendio del suonatore d'orchestrina ai forse meno sudati e pur tanto più lauti compensi del concertista di moda, o le poche lire del « cachet » cinematografico alle favolose paghe del « divo » non d'altro meritevole che di avere un naso fotogenico) e più ancora sulla giustizia sociale della distribuzione dei profitti.

Non c'è dubbio che con l'attuale meccanismo di distribuzione dei prodotti del processo collettivo di produzione, tutto imperniato sull'equilibrio e sulla dinamica dei prezzi, le quote di « dividendo » individuale appaiono spesso fortemente sperequate e quando più quando meno « meritate ». Ma con questo siamo completamente fuori del terreno della giustizia tributaria, cioè del giusto *riparto delle spese*. Qui è in gioco il ben diverso problema della cosiddetta giustizia sociale, che vuol poi dire della giusta *distribuzione del prodotto* del processo collettivo di produzione.

E allora non c'è che da richiamarci alle considerazioni con le quali fin dal capitolo primo si è cercato di porre in guardia contro il pericolo di confondere i due problemi; che per essere utilmente discussi, vanno invece prima di tutto tenuti ben chiaramente distinti.

4. — Passiamo dunque agli argomenti di ordine economico, che dovrebbero giustificare un diverso e più favorevole trattamento dei redditi di lavoro in confronto a quelli di capitale. Inutile qui ritornare sulla lontane dispute fra «attuari», «funzionari» e «Milliani», in merito alla necessità e alla logica di ridurre al valore presente i redditi di lavoro congenitamente temporanei per renderli omogenei ai redditi di capitale assunti come virtualmente perpetui.

La risposta del Mill — essere la temporaneità del reddito già compensata dalla corrispondente temporaneità dell'imposta — poteva essere discutibile di fronte ad una imposta programmaticamente temporanea com'era allora la income tax, ma è da tutti riconosciuta definitiva, ormai, di fronte ad un imposta generale e perpetua.

Rimane, ed è praticamente l'argomento fondamentale che variamente presentato si adduce dagli economisti a giustificare la discriminazione sul terreno economico, il rilievo che mentre il reddito di capitale potendo continuare a prodursi indefinitamente fino a che non si intacchi il capitale, è perciò stesso tutto *immediatamente consumabile*, viceversa il reddito di lavoro non si produce che durante una parte della vita del contribuente, sicchè è *naturalmente destinato ad un consumo parzialmente differito*.

A questo punto del ragionamento si inserisce il teorema Milliano della cosiddetta *doppia tassazione* del risparmio: per cui sarebbe ingiusto tassare il reddito risparmiato come quello immediatamente goduto. E dalla combinazione di quel rilievo e di questo teorema si fa discendere la conclusione della necessità di riservare un trattamento più favorevole ai redditi di lavoro, appunto per tener conto della presumibile quota di risparmio necessario che essi comportano in confronto ai redditi di capitale.

5. — Senonchè dopo quanto diffusamente si è ragionato a proposito della imponibilità degli incrementi di capitale, è spiagata la via a dimostrare come la rilevanza, se non la validità del teorema Milliano, dipenda tutta dalla concezione *giuridica* dell'imposta cui si voglia applicarlo: e come tale rilevanza venga meno senz'altro, *quando si tratta* — come qui ora si tratta — *di un'imposta giuridicamente intesa come riparto della spesa imputabile alla sola funzione «riproduttiva» dei pubblici servizi*, da commisurarsi al reddito inteso come indice fondamentale dell'interesse individuale alla produttività dell'azienda sociale.

I termini del ragionamento inteso a dimostrare la cosiddetta «doppia

tassazione» del risparmio sono per vero esattamente reciproci di quelli del ragionamento inteso a dimostrare la « doppia tassazione » degli incrementi patrimoniali.

Intanto per il risparmio ancora più chiaramente che per gli incrementi è fuori di questione che non si tratti di vera e propria *duplicazione*, ma se mai solo di *sperequazione soggettiva*. Ognun vede che se un professionista guadagna 10 mila lire e poi anziché consumarle le pone ulteriormente a frutto riuscendo a trasformarle in 10.500 a fine di un anno non c'è duplicazione se l'imposta colpisce e le lire 10 mila guadagnate come compenso e frutto del sacrificio di lavoro e le lire 500 ulteriormente guadagnate come compenso e frutto del sacrificio di risparmio.

Si discute però se sia giusto tassare *subito* le 10 mila lire e poi le 500 lire a fine d'anno, o se non sarebbe più giusto invece aspettare a tassare anche le 10 mila all'atto del consumo.

Si dice: se in presenza di un reddito prodotto e consumato di lire 10.000 si pretende un'imposta del 20 % il contribuente paga lire 2.000 e tutto finisce lì. Ma se in presenza di un reddito prodotto e risparmiato di lire 10.000 si pretende l'imposta del 20 % prima per le 10 mila lire risparmiate e poi ancora per le 500 lire di reddito che quelle 10 mila lire frutteranno — supposto il tasso del 5 % — si commette una ingiustizia.

Difatti, — si spiega — se il saggio di interesse è del 5 %, avere la disponibilità di 10 mila lire oggi è *perfettamente equivalente* ad avere la disponibilità di 500 lire l'anno per X anni più 10 mila lire al termine di X anni: tanto vero che chiunque può scambiare le 10 mila lire attuali contro il diritto di ricevere appunto 10 mila lire al termine di x anni e 500 lire all'anno fino alla scadenza. Per contro *non è affatto equivalente* pagare 2 mila lire di imposta e chiudere la partita (come fa colui che consuma il suo reddito appena prodotto), o pagare 2 mila lire subito e poi ancora 100 lire all'anno per x anni (come deve fare colui che si induce — o che è costretto — a risparmiare, cioè a rinviare di x anni il consumo delle 10 mila lire di reddito prodotto). A ristabilire l'equivalenza occorrerebbe dunque — così si conclude il ragionamento — tassare bensì le 500 lire annue di reddito del risparmio, ma al tempo stesso rinviare al momento del consumo la tassazione delle 10 mila lire risparmiate. Allora si troverebbe che pagare 100 lire l'anno per x anni e 2 mila lire al termine del periodo, è per l'appunto equivalente a pagare subito due mila lire: e le posizioni per i due contribuenti sarebbero agguagliate.

Poiché tuttavia per ragioni pratiche quel rinvio della tassazione al momento del consumo non sembra attuabile, così ci si rassegna ad una soluzione di compromesso, che consiste nel tassare *meno* il reddito di lavoro, per tener conto di quella quota che di esso si presume necessariamente risparmiata.

6. — Anche questo ragionamento (1) come già quello che si opponeva alla tassazione degli incrementi patrimoniali postula in primo luogo che si dia per risolto il problema pregiudiziale relativo al rapporto fra tasso di interesse e imposta *generale* sui redditi. E per avventura postula che quel problema si dia per risolto in senso contrario a quello in cui lo assumevano risolto gli oppositori della tassazione degli incrementi. Questi, pensavano, come si ricorderà, che l'imposta *non* riesca ad incidere il tasso di interesse, rimanendo quindi ammortizzata in forma di minor valore del capitale: sicchè se esistendo l'imposta generale sui redditi un cespite idoneo a produrre un annuo reddito 5 soggetto al prelievo del 20 % (e perciò corrispondente ad un reddito 4 netto da imposta) assume un valore capitale 100, bisognerebbe dire che se l'imposta generale sui redditi non esistesse quel medesimo cespite corrisponderebbe ad un valore capitale 125, perchè l'acquirente continuerebbe ad accontentarsi di ricevere 4 di reddito disponibile per ogni 100 di capitale e quindi capitalizzerebbe non più a 100 ma a 125 il reddito disponibile 5 che quel tal capitale gli verrebbe ad assicurare se l'imposta si supponesse inesistente.

Orbene, se si dovesse tener fermo questo postulato bisognerebbe allora subito concludere che colui il quale risparmia le 100 mila lire guadagnate, rinviandone il consumo al termine di x anni e investendole frattanto al 5 % lordo da imposta (e così al 4 % disponibile) sopporta bensì il sacrificio dell'imposta sulle 10 mila lire prodotte e accantonate, *ma non sopporta poi alcun ulteriore sacrificio reale di imposta sulle 500 lire annue di interesse*. Vero difatti che quelle 500 lire si riducono a quattrocento per effetto dell'imposta, ma vero anche che appunto delle stesse 400 lire disponibili esso si sarebbe — per postulata ipotesi — accontentato se l'imposta non ci fosse.

In altri termini, ci sia o non ci sia l'imposta, 10 mila lire subito rimarrebbero per ipotesi equivalenti a 10 mila lire fra anni più 400 lire nette e disponibili l'anno. E allora ecco che il contribuente-risparmiatore, il quale paga 2 mila lire per le 10 mila che risparmia per poi riceverne 400 (nette da imposta) per x anni non sopporta alcun effettivo maggior sacrificio di colui che ugualmente paga 2 mila lire sulle 10 mila che senza indugio si consuma.

(1) Il quale fra l'altro esigerebbe che per coerenza i grandi redditi fossero tassati *meno* dei piccoli, essendo fuor di dubbio che la presumibile quota di risparmio tende ad aumentare superato un certo limite di reddito. In realtà il consumo di beni suscettibili di godimento diretto che un contribuente può fare ha dei limiti abbastanza ristretti. Superati i quali tutto il di più di reddito rimane necessariamente risparmiato.

7. — Abbiamo però anche veduto come quel postulato di una totale indifferenza del saggio di interesse ad un'imposta generale su tutti i redditi sia tuttora *sub judice*. Al punto che bene spesso quegli stessi, e non fra i minori, economisti che lo presuppongono quando ragionano degli incrementi patrimoniali sembrano poi implicitamente sconfessarlo quando passano a lamentare la « doppia tassazione del risparmio » o viceversa.

In attesa che gli economisti approfondiscano definitivamente la questione, si deve dunque ragionare anche sul postulato opposto: che cioè chi si contenta di ricevere cinque lire di reddito, lordo dall'imposta del 20 % — e perciò quattro effettivamente disponibili — sulle 100 lire risparmiate, pretenderebbe ed otterrebbe cinque lire interamente disponibili se, *ceteris paribus*, l'imposta generale non ci fosse; ciò che vuol dire ammettere che un'imposta generale sui redditi incida, proporzionalmente riducendoli, su tutti i redditi siano essi di lavoro, di rischio o di risparmio.

Se partiamo da questo postulato diventa allora indiscutibile che colui il quale risparmia e pone a frutto le 10 mila lire sopporta per effetto dell'imposta un sacrificio relativamente maggiore di colui il quale le sue 10 mila lire si affretta a consumare appena prodotte.

Se difatti non ci fosse l'imposta, il primo avrebbe disponibili per ipotesi 500 lire l'anno per x anni e poi 10 mila al termine di x anni. Per effetto dell'imposta deve accontentarsi di 400 lire l'anno, e perciò effettivamente sopporta una decurtazione di 100 lire l'anno per x anni in aggiunta alle 2 mila lire di imposta che paga, tal quale come il contribuente consumatore, sulle 10 mila lire prodotte e risparmiate.

Ora come già si è visto pagare 2 mila lire oggi è lo stesso che pagare (al 5 %) 100 lire l'anno per x anni e poi 2 mila lire al termine di quel periodo, ma è ovviamente meno che pagare due mila lire oggi e poi ancora 100 lire per x anni.

8. — Senonchè questa maggiore onerosità dell'obbligo tributario è perfettamente giusta, alla stregua dei principi che siamo andati sinora svolgendo.

Il fatto è che quando si afferma che godere oggi 10 mila lire è lo stesso come godere 500 lire l'anno per x anni e poi ancora 10 mila lire al termine di quel periodo e dovrebbe perciò comportare lo stesso sacrificio d'imposta, si fa una affermazione che in realtà non ha senso: e che è smentita dal fatto che taluno preferisce godere subito le sue 10 mila lire e non sarebbe disposto a scambiarle forse neppure contro il diritto di godere mille lire annue e 10 mila solo al termine di x anni, laddove altri preferisce le 500 lire annue più 10 mila a termine, e forse si accontenterebbe anche di sole 300 lire l'anno, se non addirittura pagherebbe esso qualche cosa per avere

la certezza di ritrovare ancora intatte e godibili fra x anni quelle stesse 10 mila lire di cui oggi può disporre (1).

Il solo confronto che si può dunque correttamente impostare è quello fra il contribuente che produce 10 mila lire oggi e poi le trasforma, risparmiandole, nel godimento di 500 lire l'anno per x anni, più 10 mila lire dopo x anni e il contribuente il quale invece direttamente produce e gode 500 lire l'anno per x anni e 10 mila lire al termine di x anni.

E' innegabile che, il primo pagando l'imposta sulle 10 mila lire oggi e il secondo pagandola invece solo alla fine di x anni, l'obbligo tributario risulta — a parità di aliquota — per il primo più oneroso che per il secondo. Ma questa maggiore onerosità è per l'appunto giustificata dal fatto che l'imposta della quale qui si discute vuol essere solo la giusta contropartita del maggiore o minore interesse individuale onde ogni singolo contribuente è legato al processo collettivo di *produzione* dei beni individuali. Ora colui che con un sacrificio di lavoro produce oggi 10 mila lire e poi con un ulteriore sacrificio di risparmio trasforma quelle 10 mila lire in 500 lire annue più 10 mila lire dopo x anni ha per la produttività dell'azienda sociale un *interesse diverso e diversamente distribuito nel tempo* che non colui il quale per x anni produce solo 500 e poi 10 mila al termine di x anni.

Il primo partecipa per 10 mila allo sforzo e al risultato della produzione *nel primo anno* e poi solo per 500 allo sforzo e al risultato della produzione degli x anni successivi. Il secondo, inversamente, partecipa solo per 500 allo sforzo e al risultato della produzione per x anni e poi per 10 mila lire per l'*ultimo anno*.

Che dunque il primo partecipi più alle pubbliche spese del primo anno e meno a quelle dell'ultimo e il secondo viceversa è pura e semplice giustizia.

9. — Nemmeno è vero, d'altronde, che sia la stessa « utilità » di colui che risparmia le 10 mila lire per x anni contro 500 di interessi e quella di colui che per x anni produce e gode 500 e poi ancora produce e gode 10 mila al termine di x anni.

Non è vero per l'ovvia ragione che alla « utilità » corrispondente al consumo delle 500 lire per x anni e delle 10 mila lire a termine, il risparmiatore aggiunge il godimento della *certezza*, che acquista e possiede fin

(1) Se mai dovrebbe osservarsi che il saggio di interesse corrente sul mercato sarà quello corrispondente al sacrificio marginale dell'*ultima e più onerosa* dose di risparmio che occorre mobilitare per far fronte alla domanda del mercato. Dal che si induce che per tutti gli altri risparmiatori pre-marginali lo scambio di beni presenti contro beni futuri non esprime una equivalenza, ma concreta una rendita.

dal primo anno, di poter disporre delle 500 lire annuali per x anni e delle 10 mila lire a termine, sostituita all'incertezza, che per l'intero periodo occupa il contribuente-consumatore.

Per l'una e per l'altra ragione, s'ha da concludere che il pericolo della temuta « doppia tassazione » del risparmio — o più esattamente il pericolo di una maggiore onerosità dell'imposta sul reddito risparmiato — va senz'altro messo da parte: quella maggiore onerosità o non sussiste o, se sussiste, risulta perfettamente giustificata e giusta.

10. — A questo punto ci ritroviamo, ma senza più gli argomenti tradizionali, di fronte al problema della discriminazione. Dovremo risolverlo negativamente e concludere che la giusta imposta *non* consente discriminazione di sorta?

Chi così affrettatamente concludesse, dimenticherebbe una verità di esperienza, di cui il giurista incontra la conferma nei più svariati campi del diritto. Quando una determinata soluzione è stata trovata giusta e come tale si è imposta nella prassi per un periodo di tempo abbastanza considerevole sulla base di argomenti che ad un attento esame si rivelano logicamente insufficienti, occorre sempre cercare, al di là degli argomenti dichiarati, quelle più profonde e più vere ragioni che spesso inconsciamente hanno promosso e sostenuto quella prassi.

E quasi sempre, anzi, queste ragioni si ritrovano tanto più giuste e penetranti, anche se rimaste allo stato di semplici intuizioni, quanto più manifestamente insufficienti appariscano gli argomenti ufficialmente dichiarati e dati per buoni. Perché la verità è che nel trovare « giusta » o « ingiusta » la soluzione di un problema giuridico, l'uomo alla lunga obbedisce non tanto alla logica dei ragionamenti — che l'intelletto gli detta *ex post* per spiegare la soluzione adottata — quanto alla sensibilità della sua coscienza giuridica. Gli stessi giudici, del resto, finiscono quasi sempre col cercare la motivazione *dopo* il dispositivo delle loro sentenze; e quando le sentenze che portano una certa soluzione son molte, la eventuale fragilità della motivazione deve offrire un motivo di più per pensare che la massima sia giusta, se ha potuto imporsi e mantenersi malgrado quella fragilità dell'apparato logico che apparentemente la sostiene.

E' quel che accade per la discriminazione dei redditi: la quale difatti finisce coll'essere accolta e tenuta per giusta senza esitazione, anche da quegli autori i quali non credono nella necessità di evitare la temuta « doppia tassazione » del risparmio.

E difatti, guardando un poco addentro nelle cose, non è difficile, sembra, giungere a contatto con le vere ragioni che suffragano in giustizia la discriminazione dei redditi.

11. — Intanto una prima ragione c'è — e una formidabile ragione — per cui il reddito prodotto e *non* consumato ha da concorrere al riparto generale del fabbisogno finanziario in atto, *meno* — e molto meno — del reddito prodotto e *consumato*. La ragione è che colui il quale produce un determinato reddito e si ferma lì, profitta dei pubblici servizi (poniamo della pace sociale, della difesa esterna, della bontà delle comunicazioni, della giustizia e dell'igiene), *una volta sola*, mentre colui che contemporaneamente produce e gode il suo reddito ne profitta *due volte*: quando produce il reddito e quando lo consuma.

I produttori-risparmiatori sono condomini che dell'ascensore comune si servono soltanto in salita; laddove i produttori-consumatori se ne servono per salire e per scendere. Logico e giusto, dunque, che i primi concorrano meno dei secondi alle spese comuni.

Questa irresistibile ragione di diverso trattamento fu certamente presente nella intuizione, se non nell'argomentazione, a sostegno della discriminazione dei redditi. Essa però non ha valore per noi in questa sede, posto che è già stata presa nella considerazione che merita quando si è previsto (capitolo III) il triplice e concorrente riparto del fabbisogno finanziario in base al reddito, in base al patrimonio e in base al consumo. I reddituari-risparmiatori concorreranno dunque soltanto al riparto del carico che si sarà preliminarmente deciso di imputare alla funzione « riproduttiva » dei pubblici servizi e perciò di ripartire in funzione del « dividendo » individuale. I reddituari-consumatori concorreranno invece *anche ed in più* al riparto dell'ulteriore carico che si sarà deciso di imputare alla funzione « voluttuaria » dei pubblici servizi e perciò di ripartire in funzione del consumo.

Con che la posizione degli uni e degli altri rimane parificata in sede di riparto del solo carico imputabile alla funzione « riproduttiva ».

12. — Ma c'è una seconda ragione di discriminazione che anche per noi ha valore ed è che i redditi di capitale sono già valutati, uno per uno, al netto della quota di ricostituzione del cespite, laddove i singoli redditi di lavoro si accertano *senza tener conto del costo di produzione e di conservazione del cespite* « uomo » che li produce.

Se un proprietario fa lavorare i suoi campi prendendo in fitto una moto-aratrice o un paio di buoi, il fitto ch'esso corrisponde non viene considerato reddito, se non dopo averne dedotto il costo della benzina e dell'olio necessari per alimentare la macchina, o del fieno necessario per alimentare i buoi e una quota di ricupero del costo di costruzione della macchina o di allevamento dei buoi. Viceversa, se a lavorare il campo provvede un bracciante, l'intera paga corrisposta a quest'ultimo viene senz'altro accertata come reddito.

La conseguenza è che prima di calcolare il complessivo imponibile di ciascun singolo contribuente, sembrerebbe giusto effettivamente discriminare i redditi di lavoro. Al solo effetto però di dedurre *dal complesso* di tutti i redditi di lavoro che fan capo al singolo contribuente una quota, che potremo per intenderci chiamare *quota di reintegrazione individuale*, sufficiente ad assicurare il minimo di vita fisica del lavoratore e a ricuperare le spese di allevamento e di educazione professionale. Sarà poi una questione di tecnica tributaria attuare l'esigenza di questa deduzione in forma di riduzione percentuale del reddito — o dell'aliquota — o piuttosto, e sembrerebbe più giustamente, in forma di detrazione fissa di una somma più o meno graduata in relazione alle varie categorie di lavoratori (1).

E' ovvio in ogni caso come una tale detrazione non abbia a che vedere con l'istituto del « minimo imponibile »; vale a dire di un minimo al disotto del quale nessuna tassazione si ammette, ma superato il quale tutto il reddito viene integralmente tassato (e sul problema dei minimi imponibili vedasi *infra*, cap. X).

La quota di reintegrazione va invece sempre ed in ogni caso detratta — una volta ed una sola — quale che sia l'ammontare del reddito complessivo di lavoro.

13. — Ma c'è infine una terza e forse più imponente ragione di discriminazione: ed è la diversa « sensibilità », o se si vuole il diverso grado di rigidità dei redditi di fronte al maggiore o minor grado di produttività dell'azienda sociale.

Si immagini una società economica senza pubblici servizi, o con i pubblici servizi ridotti ad un minimo assoluto. Al limite, una società senza esercito permanente, senza pubblica sicurezza, senza pubblica manutenzione delle strade, senza tribunali, senza scuole pubbliche. E' ben certo che in una cosiffatta società la proprietà, il risparmio e il lavoro sarebbero più insidiati e perciò stesso meno fecondi, gli scambi più lenti e difficili, il credito più incerto e tutto il ritmo della produzione rallentato e affievolito: la vita meno ricca e serena. Tuttavia, non c'è dubbio, gli uomini riuscirebbero a produrre — sia pure meno — e a vivere — sia pure peggio — anche con i pubblici servizi ridotti ad un minimo, se non a zero addirittura.

Se allora volessimo immaginare, in quella ipotizzata società senza pubblici servizi, la condizione delle singole categorie economiche, saremmo in-

(1) Una prima applicazione in questo senso si è avuta nella nostra legislazione positiva col recente D.L. 19 ottobre 1944 n. 384, il quale prevede appunto la detrazione di una quota fissa (impropriamente chiamata *minimo esente*) di L. 12.000 dai redditi della cat. C2 (lavoro dipendente) e di L. 6.000 dai redditi della cat. C1 (lavoro indipendente).

dotti a supporre il tenore di vita dei semplici braccianti, dei più rozzi operai, di coloro insomma che apportano al processo collettivo di produzione un puro e semplice sacrificio di materiale fatica fisica, non molto diverso da quello dei loro umili colleghi inseriti in una collettività a maggiore sviluppo di pubblici servizi « riproduttivi ».

Il bracciante della Marsica o il pescatore di Calabria non ricava probabilmente dal suo immutato lavoro maggiore « utilità » alla fine della giornata, di quanta ne ricavasse il suo lontano antenato nei tempi di Roma, quando il rapporto fra spese pubbliche e private era forse un centesimo di quel che oggi sia.

S'ha da aggiungere che nemmeno molto diversa troveremmo forse la situazione del puro e semplice risparmiatore: cioè di colui che fuor d'ogni rischio si limita a vendere un mero sacrificio di rinuncia. A parte le fluttuazioni dipendenti dall'oscillare dell'equilibrio di domanda e d'offerta, non sembra che il saggio medio d'interesse sia di fatto aumentato e sia suscettibile di aumentare in proporzione e per effetto del crescere della produttività dell'azienda sociale.

Ovviamente questo significa che la maggiore produttività dell'azienda sociale conseguente allo sviluppo dei pubblici servizi tende a tradursi in un miglioramento relativamente *preferenziale* della situazione degli industriali, dei commercianti, dei finanzieri, dei grandi proprietari e via via degli artisti, dei professionisti, degli artigiani, vale a dire di coloro che più o meno intensamente ed esclusivamente, attraverso una gamma indefinita di sfumature partecipano a quel terzo fondamentale elemento del reddito che è, accanto al puro salario e al puro interesse, il *profitto*.

14. — Da questi semplici e grossolani rilievi, che non è qui il luogo nè di approfondire nè di analizzare, sembra che possono desumersi con sufficiente tranquillità queste due enunciazioni di massima:

1) la funzione « riproduttiva » dei pubblici servizi si concreta semplicemente nel provocare o condizionare un *di più* di produttività dell'azienda sociale;

2) l'incremento di produttività dell'azienda sociale assicurato o consentito dal successivo sviluppo dei pubblici servizi « riproduttivi » *non* si traduce in un paritetico incremento del « dividendo individuale » di tutte le varie categorie economiche, risultandone invece maggiormente favoriti i redditi di *profitto*, in confronto ai redditi di puro salario e di puro interesse, con la conseguenza che l'interesse dei percettori di (mero) salario o di (mero) interesse alla funzione « riproduttiva » dei pubblici servizi risulta, *ceteris-paribus*, minore che non quella dei percettori di profitti.

Ed ecco appunto la principale ed insopprimibile ragione e funzione della discriminazione dei redditi, anche entro i limiti del riparto delle

sole spese imputabili alla funzione « riproduttiva » dei pubblici servizi: la necessità cioè di tener conto e di correggere il diverso grado di sensibilità, o se si vuole la diversa capacità di assorbimento, dei successivi incrementi di produttività dell'azienda sociale conseguenti all'attuazione dei pubblici servizi (1).

In qualche modo, insomma, si riproduce nella società economica la situazione dei creditori, dei soci e dei dipendenti di una società privata. Al limite, se cioè si suppone che i creditori percepiscano un semplice interesse fisso e i dipendenti un salario parimenti fisso, indipendentemente dal maggiore o minor reddito di gestione dell'azienda, la discriminazione delle tre categorie dovrebbe essere assoluta: come dire che le spese intese a migliorare il coefficiente di « resa » dell'azienda sociale oltre il limite sufficiente alla copertura degli interessi e dei salari dovrebbero essere ripartite esclusivamente a carico degli azionisti. Se invece si suppone che in aggiunta all'interesse competa ai creditori un limitato premio rapportato al reddito di gestione fino ad un certo limite, allora si dovrà concludere che anche la spesa incontrata per incrementare la produttività dell'azienda, dovrà ripartirsi altresì a carico degli obbligazionisti, in misura però limitata e fino al punto in cui il reddito superi il limite di indifferenza per gli obbligazionisti. E analogamente per i dipendenti.

15. — Dalle quali considerazioni discende una conclusione di notevole importanza anche pratica. Che cioè all'attuale discriminazione per semplice *classificazione* dei cespiti nelle tre categorie dei cespiti « di puro lavoro » di « puro capitale » e « misti » è forse tempo di sostituire una discri-

(1) Con ciò si spiega anche perchè si sia intuitivamente portati a tassare di più i redditi del lavoro *indipendente* — che comportano un maggior margine di *profitto* e una maggiore *sensibilità* agli incrementi di produttività dell'azienda sociale — e meno quelli del lavoro *dipendente*, ancorchè la necessità del risparmio, l'incertezza e la variabilità siano di gran lunga più accentuate nei primi che nei secondi.

La spiegazione che si è cercato di dare invocando il diverso margine di evasione è solo parziale. Tanto più che almeno per i dipendenti di aziende private il margine di evasione è stato, fino all'introduzione della rivalsa obbligatoria, forse anche maggiore che per i lavoratori indipendenti. La verità è che al diverso grado di fluidità del reddito e alla conseguente minor certezza che si riscontra per il lavoro indipendente si ovvia con l'accertamento *presuntivo*: non già con la sperequazione delle aliquote (che poi colpisce indistintamente redditi certi e indiscutibili come sono quelli — e sono tanti — che necessariamente risultano con assoluta precisione, da sentenze, atti ufficiali, contabilità di grandi aziende e via dicendo). Ed è una verità che da gran lunga si sarebbe imposta se sotto quella apparente spiegazione non ci fosse stata l'intuizione di quell'altra verità: essere cioè i redditi del lavoro dipendente di gran lunga *meno sensibili* degli altri agli incrementi di produttività dell'azienda sociale. E perciò stesso meno interessati alla funzione « riproduttiva » dei pubblici servizi.

minazione per *scomposizione* di ciascun reddito nei tre fattori: del salario (che qui s'intende come il prezzo del puro e semplice sacrificio di lavoro): dell'interesse (che qui si intende come il prezzo del puro e semplice sacrificio di risparmio a prescindere dall'elemento del rischio) e del profitto (che qui s'intende come tutto ciò che non sia nè salario nè interesse e che è in concreto il premio del rischio o l'effetto del privilegio).

In realtà, quando si parla di redditi di « puro capitale » o di « puro lavoro » si esprimono solo due concetti-limite, che quasi non hanno rispondenza nella realtà: non essendoci si può dire reddito di capitale che non richieda anche una qualche dose di lavoro — non fosse che per ricercare l'investimento idoneo, effettuarlo, seguirne le vicende, assicurarne la riscossione —; e meno ancora essendoci reddito di lavoro che non presupponga un minimo di capitale.

Senza dire che di fronte ai pochi casi che grosso modo volessero assumersi come accettabili ipotesi di « puro capitale » o di « puro lavoro » sterminata si stenderebbe in ogni modo la massa grigia nei casi nei quali capitale e lavoro confluiscono in una gamma infinita e continua di sfumature.

All'atto pratico ognuno avverte come sia molto più ingiusto discriminare, come attualmente accade, il reddito del dentista (cat. C-1) da quello dell'artigiano (cat. B) e mettere invece insieme il reddito di quest'ultimo con quello della grande industria idroelettrica, di quel che non sarebbe operare invece precisamente all'opposto.

Ma soprattutto la classificazione fondata sui due soli elementi del « capitale » e del « lavoro » ha il difetto di ipnotizzarsi su quello che è il mezzo e di trascurare la causa della produzione del reddito. Il fatto è che il processo di produzione di nuova ricchezza si concreta bensì in una trasformazione del *capitale* ad opera del *lavoro*; ma per realizzare il fenomeno del reddito occorre soprattutto affrontare il *rischio* che dalla combinazione, la nuova ricchezza — il reddito — non si produca. Ora è proprio questo fattore *rischio* quello che influisce in modo decisivo sul valore del prodotto della combinazione *J* quando la combinazione riesce — e soprattutto sulla elasticità del valore e quindi sulla maggiore o minore sensibilità alle vicende del processo collettivo di produzione.

Se così è, l'applicazione coerente del principio dell'interesse esige che si lascino da parte i due *elementi* (capitale e lavoro) e si faccia capo invece ai tre *fattori* del reddito: il sacrificio di risparmio, il sacrificio di lavoro, l'iniziativa e l'alca della combinazione. Occorrerà dunque discriminare in ogni singolo reddito l'interesse, il salario e, per differenza, quello che per ragione di intenderci continueremo a chiamare profitto.

Si troverà allora, ad esempio, che la *formula* del reddito del falegname o del sarto risulta assai vicina a quella del reddito del dentista o dell'ocu-

lista (prevalenza di lavoro), ma diversissima invece da quella del reddito della grande industria idroelettrica (prevalenza di capitale) o dello speculatore di borsa (prevalenza di rischio): le quali a loro volta divergono fra loro assai più di quanto, poniamo, la « formula » del reddito di una società di assicurazioni sulla vita non diverga da quella del reddito di un prestito ipotecario e così via. Naturalmente, in corrispondenza al diverso grado di « sensibilità » alla funzione riproduttiva dei pubblici servizi, l'aliquota applicabile alle quote di profitto dovrebbe risultare sensibilmente *maggiore* di quella applicabile alle quote di (puro) salario e fors'anche di quella applicabile alle quote di (puro) interesse.

16. — In pratica la discriminazione della quota di (puro) *interesse* non darebbe luogo a serie difficoltà. Basterebbe valutare il capitale investito nella produzione del reddito e applicare a quel capitale il saggio di interesse corrente per gli investimenti di puro risparmio (esenti cioè per quanto è possibile da rischio). Si noti che quella valutazione, esistendo ora l'imposta ordinaria sul patrimonio, non comporta per gli uffici accertatori quel di più di lavoro che in altri tempi avrebbe potuto sembrare una difficoltà insormontabile. Al contrario, posta in relazione con l'aliquota auspicabilmente *più bassa* da applicarsi all'interesse in confronto al profitto, la discriminazione interna così operata, verrebbe ad offrire un prezioso strumento di indagine nelle mani dell'amministrazione finanziaria.

Stabilita difatti per le quote di interesse un'aliquota più favorevole, il contribuente, che in sede d'imposta sul patrimonio ha tutto l'interesse a dichiarare e sostenere la valutazione più bassa possibile, si troverebbe investito di un contro-interesse a dichiarare e sostenere la valutazione *più alta possibile* in sede di imposta sul reddito. Tanto più alta risulterà la valutazione del capitale investito e tanto maggiore sarà la relativa quota di interesse tassabile con aliquota più favorevole in confronto al residuo profitto. Ed è evidente quale vantaggio può ricavare l'amministrazione da una siffatta situazione, per giungere in breve tempo, mediante una accorta manovra di aliquote, ad un attendibile e documentato censimento patrimoniale dei contribuenti; che è poi, come meglio si vedrà fra poco, la base fondamentale e imprescindibile per un efficiente meccanismo tributario.

17. — E' da considerare la resistenza che può suscitare la proposta di tassare l'interesse del capitale *meno* — e nettamente meno — del profitto, di fronte alla lunga tradizione che porta a considerare i redditi di puro capitale come meritevoli della massima aliquota. E però si può subito osservare che la sola ragione su cui quella tradizione si giustificava era la presenza di una crescente quota di lavoro in tutti i redditi che non fossero di « puro capitale ». Per contro qui si tratta non più di confrontare

redditi di capitale e redditi misti di capitale e lavoro o addirittura di puro lavoro, ma semplicemente di confrontare il puro interesse al puro profitto *già per altro verso epurato dalle quote di lavoro*. Da un lato dunque il corrispettivo di un sacrificio di rinuncia spesso assai duro, dall'altro lato il risultato di una semplice alea favorevolmente risolta (la quale, beninteso, trova già la sua contropartita fiscale nella detrazione delle perdite per gli affari andati a male - vedi cap. V), se non addirittura di una vera e propria situazione di privilegio.

Nè d'altronde, si badi bene, la minore aliquota significherà che il consumatore di interessi paghi in definitiva imposte minori del consumatore di profitti. Dappoichè quegli a differenza di questi dovrà concorrere in proporzione del suo capitale anche a quell'altra parte del fabbisogno finanziario imputabile alla funzione « conservativa » dei pubblici servizi (*infra*, cap. VII).

Il fatto è che il risparmiatore è interessato ai pubblici servizi solo in minor parte per la funzione « riproduttiva » che questi possono avere favorendo l'incremento della produzione di beni individuali; ma è viceversa particolarmente interessato ai pubblici servizi per la loro funzione « conservativa », in quanto cioè idonei ad assicurare ed agevolare il pacifico possesso e la conservazione dei beni individuali. E per questa parte esso ed esso solo provvederà a sopportare il carico finanziario in sede appunto di imposta sul patrimonio.

13. — Meno agevole e necessariamente più approssimata risulterà la discriminazione dal profitto della quota-salario, intesa come il prezzo del puro e semplice sacrificio di lavoro. E soprattutto occorrerà affrontare la grossa questione di principio della tassazione dei cosiddetti sopraredditi professionali.

Da gran tempo si avverte, come intuita piuttosto che definita esigenza di giustizia, l'opportunità di discriminare redditi « normali » e « sopra-redditi » per assoggettare i secondi ad una imposizione più severa in confronto dei primi. Ed è probabile che questa diffusa aspirazione ad una sovra-imposizione dei sopra-redditi si sarebbe già tradotta in atto, se non avesse urtato contro l'estrema difficoltà di porsi d'accordo su quel che si debba intendere per reddito « normale ».

Senonchè a ben guardare questa difficoltà non tanto dipende da una vera impossibilità di fissare un concetto di « normalità » praticamente applicabile, sia pure contentandosi di un largo margine di approssimazione; quanto dipende invece dalla difficoltà di precisare *perchè* un reddito « normale » debba pagare meno imposta di un reddito meno « normale ».

Le considerazioni che precedono permettono forse di rispondere soddisfacentemente all'interrogativo. Il commerciante che riesce a guadagnare

il 20 %, il concertista che guadagna centomila lire o — come si sente dire per talune celebrità — addirittura un milione per concerto, devono pagare relativamente di più del commerciante che rimanga nei limiti dell'8-10 % o del cantante che si limita a percepire 2000 lire, non già per ciò solo che il 20 % o le cento mila lire siano meno « normali » del 10 % o delle due-mila lire, *ma perchè la loro « anormalità » denuncia una corrispondente eccedenza del fattore profitto sul fattore salario*: alla quale eccedenza corrisponde poi una diversa e maggiore « sensibilità » e una più stretta dipendenza del reddito dalle vicende del processo collettivo di produzione.

19. — Non importa domandarsi — agli effetti della giustizia tributaria — se sia « giusto » o meno giusto che un concertista guadagni cento mila lire per sera. Ma importa invece riconoscere che solo fino ad un certo limite la paga di quel concertista è l'equivalente economico del suo sacrificio di lavoro, mentre al di là di quel limite il di più diventa una vera e propria partecipazione al profitto dell'impresario.

Si può pensare, ad esempio, che se i solisti non fossero pagati almeno il doppio dei semplici professori d'orchestra, in breve non si troverebbe più chi fosse disposto ad affrontare i ben maggiori sacrifici di studio, di attesa, di preoccupazioni e di disagi che la carriera del concertista impone, a confronto di quella del semplice professore d'orchestra.

Ma accade poi, o perchè ad un certo momento i concertisti disponibili sul mercato musicale si trovano ad essere particolarmente ridotti di numero, o perchè un determinato concertista primeggia in modo eccezionale sugli altri, che il compenso effettivamente percepito vada sensibilmente al di là di quella misura che per intenderci potremo designare come lo standard oggettivamente necessario a compensare il maggior sacrificio della carriera, aggiungendosi un sopra-reddito che potremmo chiamare di contingenza.

Non per questo il compenso effettivamente percepito potrà a priori dirsi « ingiusto », dappoichè di regola corrisponderà pur sempre al valore del servizio che il concertista produce all'impresario. Senonchè, mentre la parte corrispondente all'entità relativa del sacrificio di lavoro risulta meno sensibile alla produttività dell'azienda sociale, il sopra-reddito di contingenza — quota parte del profitto dell'impresa — è più direttamente e immediatamente influenzato dalle vicende del processo collettivo di produzione.

20. — Il problema a questo punto si sposta sul piano tecnico, riducendosi a determinare in concreto lo « standard » da discriminare come quota salario, dal sopra-reddito di contingenza da considerarsi come quota profitto. Problema probabilmente insolubile, se si vada cercando la solu-

zione « scientificamente » esatta, non essendo certo possibile identificare per ciascuna delle infinite possibili categorie e varietà di lavori il compenso da considerarsi come equivalente economico del puro sacrificio di lavoro. Non è però impossibile arrivare a discriminare il sopra-reddito di contingenza per lo meno nei casi più evidenti e significativi, se ci si accontenti dell'approssimazione non « scientifica » ma sufficiente per quella « semplice e grossa » giustizia che la coscienza economico sociale è suscettibile di apprezzare.

Così ad esempio per i redditi dei commercianti e degli industriali si potrà discriminare come reddito di lavoro una quota rapportata ai redditi medi delle corrispondenti categorie di dirigenti di aziende altrui. Per i redditi dei professionisti e artisti, si potrà fare riferimento al reddito medio percepito dalla maggioranza numerica degli iscritti alla categoria e via dicendo. La giustizia assoluta in materia estimativa è necessariamente un concetto limite; ma riconosciuta l'esattezza di quel concetto-limite che corrisponde a giustizia non c'è ragione di rinunciare addirittura ad attuarlo, solo perchè non sembri possibile attuarlo se non fino al limite di una certa approssimazione.

L'imposizione commisurata al patrimonio

1. — L'imposta sul patrimonio — si parla qui naturalmente di imposta *ordinaria* — suole essere dagli economisti discussa e valutata come prelievo di una parte *del reddito* commisurata al capitale. E la sua funzione — e giustificazione — specifica, dovrebbe essere quella di *correggere l'imposizione diretta dei redditi*, meglio discriminando i redditi « fondati » — che in definitiva rimarrebbero tassati di più perchè incisi dall'imposta sui redditi e da quella sul corrispondente capitale — dai redditi « non fondati »: che, esenti dall'imposizione patrimoniale, rimarrebbero al trar dei conti tassati meno.

Senonchè così concepita l'imposta sul patrimonio presenta due gravi difetti, tali da renderla meno idonea a quella immaginata funzione discriminatrice. In primo luogo il valore capitale di un cespite non si rapporta al reddito effettivo, ma solo al reddito prevedibile. Una macchina, uno stabilimento, un negozio possono avere un ingente valore (il valore corrispondente al reddito che un eventuale compratore potrebbe prevedere di ricavarne) e intanto non dare che perdite al loro inetto o disgraziato proprietario attuale.

In secondo luogo la tassazione dei valori capitale discrimina bensì a favore dei redditi di lavoro, *ma discrimina anche al tempo stesso a favore dei redditi di puro profitto* derivanti dal rischio. A parità di reddito il valore di un investimento è difatti tanto minore quanto maggiore è l'alea. Sicchè in definitiva il reddito dello speculatore risulta tassato meno di quello del puro e semplice risparmiatore. Il che per le ragioni accennate nel precedente capitolo sembra essere proprio il contrario di ciò che si deve richiedere da una giusta imposizione del reddito.

Tutto sommato, se veramente l'imposta patrimoniale dovesse semplicemente servire ad integrare la discriminazione dei redditi bisogna dire che assai meglio questo scopo si raggiungerebbe attraverso un opportuno sistema di aliquote o di coefficienti di riduzione dell'imponibile.

2. — Senonchè le conclusioni cui siamo giunti discorrendo della discriminazione funzionale dei pubblici servizi (cap. III) ci hanno già mostrato la vera funzione e la insostituibile giustificazione dell'imposizione rapportata al patrimonio, nella necessità di tener conto dell'interesse alla funzione « conservativa » dei pubblici servizi.

Abbiamo visto come molti, se non tutti i pubblici servizi servono, in via principale o sussidiaria, esclusiva o concorrente a rendere più sicura ed agevole non solo o non tanto la *produzione*, ma anche e prima ancora la *conservazione* della ricchezza individuale. All'ordine pubblico e alla pubblica sicurezza, alla pronta e sicura amministrazione della giustizia, alla pace sociale, alla stessa sicurezza e rapidità degli scambi e vai dicendo, è bensì interessato chiunque voglia partecipare al processo di produzione dei beni individuali; ma anche è interessato colui che intenda semplicemente conservare — in natura o in valore — la ricchezza precedentemente acquisita per ritrovarsela disponibile a distanza di tempo. Le guardie, i giudici, i riformatori, gli ospizi di mendicità, i rimedi contro la disoccupazione aiutano l'imprenditore, l'agricoltore, il professionista o l'artigiano a guadagnarsi quello che sarà il rispettivo « dividendo » sul riparto del risultato finale del processo collettivo di produzione; ma aiutano anche e non meno il semplice possidente a conservare al sicuro e pronta all'uso nei granai e nelle casseforti o presso le banche la ricchezza in precedenza guadagnata.

E se così è non sarebbe giusto che chi quest'anno guadagna e poi per dieci anni conserva e l'11° anno consuma, concorresse al riparto dei pubblici servizi che quella conservazione hanno reso possibile nella stessa misura di chi in un solo ed unico anno guadagna e consuma. Ond'ecco la necessità di ripartire *anche* (o solo) in rapporto alla ricchezza *conservata* il carico dei pubblici servizi che servono *anche* (o solo) alla conservazione della ricchezza individuale. Ed ecco corrispettivamente la vera ed essenziale funzione dell'imposizione patrimoniale ripartire in proporzione al patrimonio il carico delle pubbliche spese imputabile alla funzione « conservativa » dei pubblici servizi.

3. — Determinare poi in concreto il fabbisogno finanziario imputabile alla funzione « conservativa » dei pubblici servizi, non è più ovviamente un problema giuridico, ma un problema tecnico, che gli studiosi dell'economia e della statistica dovranno risolvere con quel maggiore o minor grado di esattezza che potrà essere consentito dalla tecnica e consigliato dalla politica. Si potrà allora discriminare un'aliquota del complessivo carico delle pubbliche spese o invece analiticamente prendere in esame i singoli servizi. Si potrà per ciascun singolo servizio o categorie di servizi accontentarsi di un criterio di prevalenza oppure arrivare per ciascuno

ad una più o meno approssimata discriminazione di quote. Ma ciò che qui importa sottolineare è che quale che sia il criterio e quale che sia l'approssimazione cui ci si voglia arrestare, si sarà sempre fatta strada nel senso di una maggiore giustizia: posto che — e questo è tutto ciò che il giurista ha da dire in argomento — *la maggiore o minore giustizia del rapporto fra l'imposizione rapportata al patrimonio e quella rapportata al reddito dipende direttamente ed essenzialmente dalla maggiore o minore corrispondenza di quel rapporto con quello esistente (in una determinata organizzazione di pubblici servizi) fra la funzione « conservativa » e quella « riproduttiva » dei pubblici servizi.*

Pensare che possa essere « giusto » il rapporto esistente in un determinato momento fra le due imposizioni, significa pensare che possa essere accettabilmente adeguato a quello fra le due corrispondenti funzioni dei pubblici servizi. Fissare quel primo rapporto a caso o su considerazioni puramente politiche senza riferimento ad una sia pure approssimata valutazione del secondo rapporto equivarrebbe, sul piano della giustizia, a pretendere di istituire una graduatoria di pene senza riferimento ad una previa e corrispondente graduatoria di reati.

4. — Identificata la funzione non è difficile dedurne i principi che devono in giustizia informare la struttura giuridica dell'imposizione patrimoniale. Così è subito chiaro che la ricchezza conservata corrisponde al valore netto del patrimonio individuale. La necessità di tener conto in detrazione dei debiti (« bona non intelliguntur nisi deducto aere alieno ») deriva da ciò che il debito — in quanto trovi effettiva copertura nell'attivo del debitore — non altro è in sostanza se non conservazione di ricchezza per conto del creditore: senza che per questo, notisi, sia necessario un vincolo reale di inerenza giuridica del debito a determinati beni. Dal che consegue logicamente la detraibilità di tutti i debiti che aggravano il patrimonio di ciascun singolo contribuente e il carattere quindi necessariamente personale che dovrà assumere l'imposizione patrimoniale.

Per contro un credito può costituire una ricchezza quand'anche non trovi copertura nel patrimonio attuale del debitore; nel qual caso il suo contenuto e il suo valore dipenderà ovviamente dalla valutazione della solvibilità futura del debitore. Dal che segue che la tassazione a carico del creditore può essere giustificata — salva la valutazione che non sarà necessariamente coincidente coll'importo nominale del credito — indipendentemente da una corrispondente detrazione a favore del debitore. E viceversa. Non va confuso ovviamente l'istituto della detrazione dei debiti con la eventuale tassazione di determinati crediti (es. di creditori stranieri) a nome del debitore salvo rivalsa.

5. — Della questione sulla proporzionalità o progressività dell'imposizione patrimoniale discorreremo più innanzi *ex professo* (cap. IX). Qui va intanto sottolineato il rilievo che se si accolga, per le ragioni che a suo luogo saranno esaminate, la proporzionalità dell'imposta, allora la detrazione di una determinata categoria di debiti può essere praticamente sostituita dalla esclusione dall'imposta dei corrispondenti crediti, per lo meno quando si tratti di crediti *fruttiferi*. La non tassazione del credito *si tradurrà difatti automaticamente in una minore onerosità* del debito, in rapporto all'ammontare dell'imposta: e il debitore verrà a trovarsi, in definitiva, nella stessa condizione in cui si sarebbe trovato per effetto della detrazione del debito, ferma l'imposizione del corrispondente credito.

Il rilievo risulta della massima importanza perchè può consentire in pratica di eliminare l'ostacolo — altrimenti forse insuperabile — costituito dai debiti bancari, la cui ammissione in detrazione porta a possibilità di evasione particolarmente preoccupanti.

6. — *Tutti i beni* — salve quelle limitazioni che possono essere imposte da considerazioni esclusivamente pratiche — dovrebbero concorrere a costituire il patrimonio imponibile, senza distinzione fra beni fruttiferi e infruttiferi, strumentali o di consumo, mobili o immobili.

A proposito di che giova ancora una volta richiamarsi al fondamentale principio che non già l'effettivo consumo dei pubblici servizi costituisce il criterio determinante del riparto, si invece l'interesse alla funzione « conservativa » dei pubblici servizi. Il quale interesse è funzione del *valore* — e non già della semplice identità fisica — della ricchezza conservata.

Ciò vuol dire che per la inscindibile interdipendenza di tutti i fattori che confluiscono a determinare le successive puntualizzazioni dell'equilibrio economico, ciascun possessore di ricchezza è interessato non tanto all'effettuazione di quei determinati servizi che direttamente giovano alla conservazione di questa o quella specifica categoria di beni (utilità « differenziata »), quanto all'effettuazione di tutto il complesso dei pubblici servizi che assicurano un determinato grado di conservabilità della ricchezza in quella determinata società economica (utilità « indifferenziata »).

Che se poi l'istituzione *ex novo* di un determinato particolare servizio (in ipotesi, anti-incendio) si traducesse per avventura in un peculiare — e più o meno straordinario e temporaneo — « vantaggio preferenziale » per coloro che all'atto dell'istituzione si trovano a possedere una determinata categoria di beni (in ipotesi: boschi o case di legno) allora si entrerebbe nel campo dell'imposta speciale o del contributo, mediante i

quali quel preferenziale vantaggio dovrebbe essere assorbito a favore dell'intera collettività.

7. — Oltrechè dall'entità della ricchezza conservata, la quota individuale di interesse alla funzione « conservativa » dei pubblici servizi dipende dall'altro fondamentale fattore: il *tempo*. Conservazione significa difatti disponibilità protratta per un determinato periodo di tempo. Senonchè la constatazione dell'entità del patrimonio individuale non può farsi se non con riferimento ad un determinato *momento* del tempo. E le successive rilevazioni devono necessariamente avvenire a congrua distanza di tempo l'una dall'altra, per la pratica necessità di riferirsi contemporaneamente alla situazione patrimoniale di tutti i contribuenti.

Si tratta quindi, innanzi tutto, di scegliere opportunamente l'*intervallo di tempo*, e poi di indurre dal confronto fra le istantanee rilevazioni della ricchezza esistente al principio e alla fine dell'intervallo l'entità della ricchezza conservata durante l'intervallo medesimo. E poichè nell'intervallo stesso si producono variazioni e oscillazioni sia nell'obiettiva consistenza dei cespiti, sia nel loro valore, delle quali variazioni e oscillazioni si deve già tener conto come di altrettanti fatti giuridicamente rilevanti agli effetti dell'imposizione del reddito (capitolo IV) nasce da un lato il problema delle *rettificazioni* e *sgravi* in corso del periodo di riferimento e dall'altro lato il problema dei criteri di valutazione, che può essere influenzato dalla rilevata interferenza fra accertamento patrimoniale e accertamento del reddito. Son però questi, problemi a carattere essenzialmente tecnico. In sede dommatica due principi importa affermare:

1) il fatto giuridicamente decisivo a misurare la quota di contributo individuale è la disponibilità di una determinata entità di ricchezza durante un determinato periodo di tempo. D'onde il corollario che la ricchezza disponibile in ciascun singolo momento del tempo non può essere in linea dommatica se non quella corrispondente al *valore di mercato*, che è la misura appunto del potere di scambio e di consumo che la ricchezza posseduta rappresenta in quel momento.

2) La circostanza che una determinata variazione di valore verifichisi in un cespite durante un certo periodo di tempo sia presa in considerazione agli effetti dell'imposizione sui redditi, come incremento patrimoniale, non comporta affatto che da quella variazione debba prescindersi agli effetti dell'imposizione sul patrimonio.

In parole povere: se l'immobile di Tizio valeva 100 al 1° gennaio e vale 120 al 31 dicembre, questo fatto non si scompone logicamente in: acquisizione di un incremento di ricchezza 20, più conservazione di una ricchezza 100; sì invece nell'acquisizione di un incremento 20 più conser-

vazione di una ricchezza *crescente da 100 a 120* e perciò assimilabile — ove si supponga la variazione uniformemente prodotta durante l'intero corso dell'intervallo di tempo considerato — alla conservazione di una ricchezza costante 110.

E reciprocamente, s'intende, nel caso inverso di variazione in diminuzione.

In pratica questo significa che, potendosi assumere il valore del patrimonio individuale periodicamente rilevato (poniamo al 31 dicembre di ogni anno) come valore medio del periodo che comprende al centro il momento della rilevazione (nell'ipotesi, il periodo 1° luglio-30 giugno) non potrebbe parlarsi di duplicazione per la concorrenza dell'imposizione sul patrimonio rilevato ad un dato momento con l'imposizione dell'incremento patrimoniale verificatosi in confronto alla rilevazione precedente.

8. — Resta da accennare ad un delicato problema, che non è per vero nè giuridico nè tecnico, bensì tipicamente economico e che perciò basterà prospettare qui per quella che può essere la sua rilevanza giuridica indiretta.

Stabilito in principio che il costo imputabile alla funzione « conservativa » dei pubblici servizi dovrebbe per giustizia esser pagata da coloro che conservano ricchezza ed in rapporto all'entità e al tempo della conservazione, sorge il dubbio se sia economicamente possibile arrivare a questo risultato.

Il dubbio viene da ciò che un'imposta ordinaria sul capitale, per poco che se ne preveda costante l'aliquota, può apparire come un'imposta tipicamente ammortizzabile: che cioè tenderà a scontarsi una volta tanto in forma di riduzione del valore capitale dei singoli cespiti patrimoniali corrispondente all'imposta capitalizzata, rimanendo così incisa a danno soltanto di coloro che quei cespiti possiedono al momento della istituzione — o dei successivi inasprimenti — dell'imposta, o che successivamente li producono.

Se, non esistendo l'imposta, un cespite qualsiasi vale 100, il giorno in cui per il solo fatto di possederlo ne verrà l'obbligo al possessore di pagare, poniamo, un'imposta dell'1 % all'anno, quel medesimo cespite non varrà più 100, sibbene (se il tasso di capitalizzazione si suppone del 5 %), soltanto 83,33: con una corrispondente imposta di L. 0,83 che l'acquirente avrà scontato al 100 per 5 in attuali L. 16,66 (che sottratte dall'originario valore 100 danno appunto il nuovo e minor valore 83,33). Corrispettivamente chi vorrà trarre in prestito 100 lire dovrà rassegnarsi a pagare al creditore non più soltanto 5 lire l'anno (se 5 è il tasso d'interesse) ma 5 lire nette dall'annua imposta di 1 lira e perciò 6 lire effettive.

In definitiva, dunque, l'imposta rimarrebbe scontata non dai futuri

conservatori di beni, ma tutta e solo dagli attuali titolari e produttori dei beni capitali — che se ne vedrebbero di colpo falcidiato il valore — e in un secondo tempo dai consumatori, posto che la riduzione del prezzo dei beni di risparmio finirà col rimanere equilibrato attraverso una contrazione della produzione e un corrispondente aumento dei prezzi al consumo.

9. — Com'è chiaro l'attendibilità di questo ragionamento dipende tutta ancora una volta dal postulato che, con o senza l'imposta, rimanga fermo il tasso effettivo di interesse e di capitalizzazione, inteso come l'entità del compenso effettivamente disponibile (e perciò netto da carichi d'imposta) che il risparmiatore riesce a conseguire in corrispettivo di un determinato sacrificio di rinuncia.

Ci ritroviamo dunque di fronte al problema dei limiti di intangibilità dell'interesse: da discutersi però questa volta in relazione non più ad una imposta generale sui redditi, ma ad una imposta su tutti e soli i redditi di capitale.

Ora, per le medesime ragioni, già vedute nei precedenti capitoli, non sembra possibile assumere come certa e assodata l'una o l'altra soluzione. Tanto più che non si tratta di valutare gli effetti sul saggio d'interesse della esistenza o inesistenza di un determinato complesso di pubblici servizi con conseguente assorbimento e redistribuzione dei mezzi finanziari occorrenti: ma di sapere se, *fermo ogni altro dato della situazione economica* l'applicazione di un'imposta generale sui redditi di capitale riesce o no ad incidere sul saggio di interesse o rimane necessariamente in tutto o in parte respinta e ammortizzata.

Sembra d'altronde anche qui probabile che una soluzione unica e costante non sussista a priori, ma che solo da un complesso di variabili corrispondenti a molteplici fattori della complessa situazione economica debba forse dipendere la maggiore o minore sensibilità all'imposta del saggio di interesse.

10. — Comunque non spetta al giurista di pronunciarsi su un problema così tipicamente economico. Va osservato però che se si ammette che in una data situazione economica il saggio di interesse netto che si verifica in presenza dell'imposta debba postularsi non minore di quello logicamente attribuibile alla ipotesi teorica di riferimento della insussistenza dell'imposta, fermo ogni altro dato di quella situazione economica, ebbene con ciò stesso si postula una rigidità del rapporto fra il sacrificio del risparmiatore e il compenso che esso riesce ad ottenere, per effetto della quale il maggior compenso che corrisponderebbe all'ipotesi di non imposta

rimarrebbe automaticamente assorbito e ammortizzato sotto forma di maggior valore capitale dei beni di risparmio.

Ma allora questo medesimo assorbimento e ammortamento dovrebbe ammettersi anche per il vantaggio di più facile ed economica conservazione del risparmio che comporta la funzione « conservativa » dei pubblici servizi il cui carico è per ipotesi il solo che qui va considerato.

Il che vuol dire che la ipotizzata e più o meno integrale capacità di ammortizzarsi dell'imposta sul patrimonio, lungi dal tradursi in una reale ingiustizia sarebbe anzi provvidenziale, perchè compenserebbe la corrispondente ammortizzazione dei vantaggi di conservazione assicurata dai pubblici servizi cui l'imposta corrisponde.

In altri termini: come un'imposta ordinaria sul valore capitale di un cespite si concreta necessariamente in una riduzione del reddito effettivamente disponibile, così corrispettivamente i pubblici servizi, in quanto servono a rendere più sicura ed economica la conservazione dei beni di risparmio si traducono a loro volta in un aumento del reddito effettivamente disponibile per diminuzione del rischio e delle spese di conservazione del capitale.

Gli stessi argomenti quindi che possono in una determinata situazione persuadere a concludere che l'imposta sul patrimonio non è realmente scontata dal possessore attuale del cespite, perchè il maggior reddito corrispondente all'ipotesi di inesistenza dell'imposta non si tradurrebbe in un incremento del saggio d'interesse, sì invece in una corrispondente esaltazione del valore capitale fino a ricostruire quel certo saggio d'interesse; — ebbene quegli stessi argomenti persuaderebbero contemporaneamente anche a soggiungere che in una corrispondente esaltazione del valore capitale si traduce il maggior reddito corrispondentemente alle minori spese e rischi di conservazione del capitale effetto delle funzioni « conservativa » dei pubblici servizi. Se dunque l'attuale possessore del cespite non sopporta realmente il sacrificio dell'imposta, questo vorrebbe dire ch'esso non gode in realtà neppure il vantaggio della più agevole ed economica conservazione. E poichè qui è solo la funzione « conservativa » dei pubblici servizi che va presa in considerazione, il rilievo appare di importanza decisiva sul piano della questione di giustizia.

L'imposizione commisurata al consumo

1. — Ci si rassegna di solito a riconoscere all'imposizione sui consumi una funzione di *sostituzione e correzione* della imposta sul reddito: una funzione di semplice rimedio pratico contro le inevitabili evasioni e sperequazioni di accertamento dei redditi. L'ideale teorico rimarrebbe la generale e uniforme tassazione dei redditi: ma se taglieremo i redditi — così si ragiona — non soltanto all'entrata, ma prima all'entrata e poi all'uscita dal patrimonio del contribuente, avremo diminuito le sperequazioni, non essendovi ragione di pensare che proprio quel medesimo reddito che all'entrata si è sottratto al taglio o per il quale il taglio non è riuscito giusto per eccesso o per difetto, vada incontro alla medesima sorte anche all'uscita. Sicchè gli errori e le evasioni dell'una e dell'altra forma di imposizione finiranno col compensarsi a vicenda in misura di gran lunga maggiore di quella in cui rischino eccezionalmente di sommarsì.

2. — Questo ragionamento contiene innegabilmente un nucleo di verità, alla stregua dell'attuale ordinamento tributario. Se però si ricordi che il gettito delle imposte sui consumi supera da solo quello di tutte le imposte dirette sommate insieme e se poi si rifletta al modo onde viene praticamente costruita ed applicata l'imposizione sui consumi, tassando separatamente una limitata serie di prodotti e servizi che non corrispondono nè a tutte nè alle principali spese del singolo contribuente; — applicando i criteri di imposizione più diversi e le aliquote più disparate, senza nessun preciso rapporto di reciproca correlazione; e soprattutto colpendo indiscriminatamente e con la stessa aliquota consumi di reddito e consumi di capitale — si è indotti a concludere che quella illustrazione dei compiti assegnati nell'attuale ordinamento all'imposizione del consumo finisce col porre in ben curiosa luce tutti i sottili ragionamenti e le

raffinate teorie e i complicati calcoli cui ci si abbandona quando si tratta di discutere il meccanismo e le aliquote delle imposte sul reddito.

Se ci accadesse di vedere una massaia estenuarsi a pesare con bilance da scienziato le dosi di farina e di zucchero da mettere in un dolce, ripromettendosi però al tempo stesso di correggere e compensare gli errori di quelle pur scientifiche pesate con l'aggiungere poi alla teglia una maggiore quantità di zucchero e di farina misurate a « pugni » o addirittura versate « a occhio » dal cartoccio, noi formuleremmo un giudizio estremamente riservato sull'equilibrio mentale della degna signora.

Eppure tale alla lettera è la situazione cui tranquillamente ci rassegniamo, quando calcoliamo da un lato la vertiginosa formula $y = 0,04186 \times 0,39637$ l'aliquota dell'imposta complementare sul reddito e poi assumiamo di integrarne e compensarne gli errori con una vera e propria « manciata » di imposte varie di fabbricazione, di dazi e di tasse sui biglietti dei cinematografi, sugli spettacoli, sul lusso e via dicendo, assolutamente irriducibili ad una qualsiasi unitarietà di criteri, di principi e di aliquote.

3. — La verità è che se una tale situazione non ci appare, tutto sommato, così intollerabilmente assurda come pur dovrebbe apparirci e se da un secolo almeno continuiamo da un lato a disquisire di scale di aliquote più o meno uniformemente progressive e di sacrifici proporzionali o proporzionalmente uniformi, di scaglioni e di minimi, di redditi fondati e non fondati, di discriminazioni e classificazioni a proposito delle imposte sul reddito e dall'altro lato a rassegnarci alla grossolana e pur prevalente imposizione dei consumi, ciò accade perchè sotto la ufficiale giustificazione delle imposte indirette come sostitutivo e correttivo delle dirette, si intuisce la più profonda e vera funzione dell'imposizione del consumo: che non è sostitutiva ed interdependente, bensì *integrativa e indipendente* rispetto a quella dei redditi e dei patrimoni.

E su questa diversa e peculiare funzione non occorrono ormai molte parole dopo quanto siamo venuti osservando nei precedenti capitoli. Abbiamo già visto (capo III) che in realtà l'imposizione dei consumi *non può* funzionare come sostitutivo dell'imposizione sui redditi, perchè il consumo *individuale* non può valere come accettabile indice del reddito individualmente prodotto. E abbiamo pur visto d'altronde le ragioni per le quali è giusto ed è necessario che non sia l'una imposta la semplice ripetizione dell'altra. I pubblici servizi non si ripercuotono sulle singole economie individuali soltanto in forma di maggiore e più agevole *produzione* o di più economica e sicura *conservazione*, ma anche, e probabilmente ancor più, in forma di più sicuro e intenso *godimento* dei beni individuali. Non è la stessa cosa, poniamo, godersi un viaggio in automobile su lucide strade sicure, ben mantenute e sorvegliate, fra genti serene e pacifiche e

con la certezza di trovare aiuto e giustizia in caso di incidente; oppure viaggiare su piste fangose e insidiose, col pericolo di essere assaliti e derubati, senza seria difesa contro l'eventualità di incidenti per altrui colpa o temerarietà, sfiorando miserie e sofferenze ingiuste pericolosamente ignorate o compresse dall'organizzazione sociale. E quel che vale per il viaggio, vale anche naturalmente per la casa, per il pranzo, per il vestito, per il teatro: vale in una parola per il godimento di tutto quello che socialmente si designa « tenore di vita » e che economicamente si esprime nel consumo.

Se dunque si accoglie per ipotesi — in difetto di più precisa analisi — che il carico imputabile a questa funzione di potenziamento della utilità del consumo individuale non debba essere minore di quello imputabile alla funzione « produttiva » e « conservativa », ne risulta spiegato e giustificato altresì che il gettito dell'imposizione dei consumi debba corrispondentemente uguagliare e superare quello della imposizione sui redditi e sui patrimoni.

Tizio che in un determinato periodo produce e consuma un annuo reddito 100 non deve pagare come Caio, che nel medesimo periodo produce 100 ma consuma 20; nè come Sempronio che produce 100 e consuma 180. Deve Tizio pagare più di Caio, e meno di Sempronio: è difatti interessato per 100 ai servizi di produzione e ancora per 100 alla funzione « voluttuaria » dei pubblici servizi, laddove gli altri due sono sì entrambi ugualmente interessati come lui alla funzione « riproduttiva », ma Caio lo è poi assai meno (20) e Sempronio assai più (180) alla funzione « voluttuaria ». O se si vuole, riferendosi specialmente ai servizi che rispondono insieme ad entrambe le funzioni, Tizio è interessato prima per 100 (in quanto produce) e poi ancora per 100 (in quanto consuma) a così fatti servizi, laddove Caio e Sempronio vi sono interessati, rispettivamente, prima per 100 e poi per 20 o prima per 100 e poi per 180.

Per quanto riguarda il problema della ripartizione e imputazione del fabbisogno finanziario alla funzione « voluttuaria » dei pubblici servizi, ci richiamiamo senz'altro a quanto già osservammo nei precedenti capitoli.

4. — Accanto però a quella che testè abbiamo visto come la funzione principale dell'imposizione commisurata ai consumi — vale a dire il riparto del carico dei pubblici servizi in rapporto alla loro funzione di potenziamento dell'utilità del consumo individuale — va pure segnalata una ulteriore funzione sussidiaria. Che è quella di integrare l'imposizione dei redditi col tener conto dei redditi percepiti *in natura* attraverso il godimento diretto dei così detti beni di *durevole consumo* (come automobili, panfili, quadri, pianoforti ecc.) del quale non si sia già tenuto conto in propria sede.

Chi cede ad altri l'uso di una abitazione, di un automobile o di un

panfilo da diporto ne trae un prezzo che oltre a coprire l'ammortamento del capitale lascia di regola un margine di reddito: il qual reddito corrisponde al di più di valore del servizio in cui il cespite dato in uso si trasforma, gradatamente consumandosi, in confronto al valore di costo — pro quota — del cespite stesso.

Ma quel medesimo reddito può essere invece percepito in natura quando il proprietario, anzichè dare in fitto la sua casa, il suo automobile, il suo panfilo, preferisca direttamente consumarli, consumando in realtà insieme al valore capitale del cespite anche quel di più che il servizio goduto rappresenta.

Se allora quel reddito in natura non sia già stato direttamente tenuto in conto in sede di imposizione dei redditi (come praticamente avviene per i fabbricati e terreni) sarà giusto tenerne conto in sede di imposizione sul consumo. Si considererà cioè che colui il quale possiede e consuma, poniamo, una provvista di grano accantonata nel granaio o una botte di vino conservata in cantina, non altro fa se non per l'appunto consumare e godere quella certa quantità di ricchezza corrispondente al valore del grano o del vino tolti dalla provvista. Per contro chi possiede e direttamente consuma un panfilo da diporto, alla fine dell'anno si trova ad avere:

- a) *Conservata* la ricchezza corrispondente al valore capitale del panfilo;
- b) *Consumata* la ricchezza corrispondente alla differenza di valore del panfilo al principio e alla fine dell'anno;
- c) *Acquisito* un reddito corrispondente alla differenza tra il valore capitale consumato come alla lettera B e il valore locativo del panfilo per il periodo di un anno.
- d) *Consumato* il reddito di cui alla precedente lettera C.

Ne segue che, in aggiunta all'imposta per la semplice *conservazione* di ricchezza (lettera A) e all'imposta per il *consumo* (lettera B e D), il proprietario del panfilo, a differenza del proprietario del grano e del vino, deve un *di più* di imposta per l'acquisizione (lettera C) di reddito. Semprechè, naturalmente, di quell'acquisizione non gli si sia già tenuto conto in sede di imposta sul reddito. Ma in pratica non è agevole includere nel meccanismo di imposizione dei redditi l'accertamento di questi particolari redditi percepiti, al tempo stesso che consumati, in natura, salvo che per talune peculiari categorie di beni come possono essere le case e i parchi. E si potrà allora pensare a recuperare la non applicata imposta sul reddito in forma di una maggiore imposta sul consumo.

5. — Passando ora ad occuparci della *struttura* giuridica dell'imposizione sui consumi, risulta chiaro da quanto si è detto a proposito della funzione, quale debba essere il fatto giuridico decisivo per la determina-

zione del contributo e quali debbano essere l'oggetto e il momento dell'imposizione. L'interesse alla funzione « voluttuaria » dei pubblici servizi in quanto rivolti a potenziare l'utilità del consumo individuale rendendolo più agevole, sicuro e godibile, è essenzialmente in rapporto al fattore consumo: a *tutto* il consumo individuale, attinga esso al reddito contemporaneamente prodotto o al patrimonio preesistente o al gratuito intervento di terzi.

6. — Il *momento* decisivo dovrebbe essere parimenti quello del consumo: cioè dell'effettivo godimento con corrispondente distruzione della ricchezza impiegata nella soddisfazione di un bisogno.

Non è invece decisivo per sé stesso il momento dell'*acquisto* dei beni destinati al consumo: il quale risulta necessariamente poco o tanto anticipato rispetto al consumo effettivo. Di tale anticipo dovrebbe pertanto tenersi conto — ove la tassazione si operasse al momento dell'acquisto — particolarmente nei confronti di *beni di durevole consumo* (automobili, pellicce, quadri, tappeti ecc.) il cui effettivo consumo si ripartisce spesso in un tempo assai lungo. La maggiore onerosità dell'imposizione anticipata, a parità di aliquota, al momento dell'acquisto, potrebbe però giustificarsi come una forma indiretta di recupero dell'imposta sul reddito percepito in natura attraverso il godimento diretto di quei beni: reddito che, grosso modo, può per l'appunto assumersi corrispondente all'interesse del capitale speso nell'acquisto.

7. — La scelta del *meccanismo* di accertamento e di imposizione è problema di tecnica tributaria e di pratica opportunità. Sul piano astrattamente teorico si dovrebbe tuttavia preferire all'accertamento *indiretto* oggettivamente commisurato a determinate categorie di spesa, all'atto dell'acquisto dei singoli beni e servizi destinati ad alimentare il consumo, un meccanismo di accertamento *diretto* del complessivo consumo soggettivo, opportunamente abbinato all'accertamento del reddito e del patrimonio.

La ragione della preerenza teorica da accordarsi all'accertamento diretto individuale è da ricercarsi in primo luogo nella *progressività* dell'imposizione sui consumi, che mal si concilia con un meccanismo di applicazione *soltanto* indiretta in relazione a singole categorie di spesa, per quanto accertamente classificate e discriminate come spese-indici, (e sulle ragioni che suffragano la progressività dell'imposizione del consumo, vedasi *infra*, cap. IX).

In secondo luogo l'accertamento diretto e soggettivo consente di riportare l'imposizione al *consumo medio* di un periodo d'imposta ragionevolmente esteso: e così ottenere quella *stabilità* e *uniformità* del carico d'imposta che acquista particolare importanza in una imposizione progres-

posta dovuta dal gruppo familiare va rapportata precisamente alla quota di consumo *individuale* corrispondente alla distribuzione del consumo complessivo del gruppo fra tutti i membri che lo compongono.

In parole povere, se una coppia di coniugi ha registrato un consumo annuo, poniamo, di L. 300 mila, dovrà essere tassata per un carico tendenzialmente rapportato a due volte l'imposta corrispondente ad un consumo individuale di L. 150 mila: e perciò *meno* — in ragione della progressività dell'aliquota — di quanto sarebbe tassato uno scapolo senza oneri di famiglia che quello stesso consumo di L. 300 mila abbia raggiunto da solo.

E la ragione è che il livello del tenore di vita individuale dei due coniugi che insieme hanno consumato 300 mila, sarà ovviamente minore di quello dello scapolo che da solo ha consumato la stessa cifra: e corrispondentemente minore sarà la percentuale di rendita del consumatore che giustifica e determina la relativa altezza dell'aliquota.

Analogamente dovrà procedersi nel caso di convivenza dei figli o altri parenti, a carico, salvo a correggere eventualmente le quote di riparto del consumo, per tener conto ad esempio del minor consumo attribuibile ai bambini e ai vecchi in confronto ai giovani e agli adulti.

Con che rimane naturalmente assorbito l'istituto, di così irrazionale e grossolano funzionamento, delle così dette detrazioni per carichi di famiglia.

Il problema della progressività

1. — Il principio dell'interesse e l'analisi funzionale dei pubblici servizi consentono, non certo di dire una parola nuova sul problema della progressività — chè tutto è stato detto in questa dibattutissima materia — ma forse di utilizzare e comporre sul piano giuridico le opposte soluzioni e argomentazioni delle varie scuole.

Abbiamo difatti già fermato il principio che la quota individuale di contribuzione deve rapportarsi alla quota di interesse individuale (valutata secondo l'apprezzamento della comune coscienza economico-sociale) alla effettuazione dei pubblici servizi di cui si deve ripartire la spesa.

Abbiamo quindi constatato come la quota di interesse individuale si rapporti, nell'apprezzamento della comune coscienza economico-sociale, ad almeno tre principali variabili — reddito, patrimonio e consumo —, in corrispondenza delle tre fondamentali funzioni — potenziamento della produzione, tutela della conservazione e condizionamento del consumo dei beni individuali — alle quali distintamente o cumulativamente adempiono i pubblici servizi. Onde l'opportunità di discriminare il complessivo fabbisogno finanziario in almeno 3 corrispondenti capitoli, da ripartire fra i singoli contribuenti in rapporto al reddito, al patrimonio e al consumo.

A questo punto la soluzione del problema della proporzionalità o progressività dell'imposta, portato sul piano propriamente giuridico — in quanto cioè l'una o l'altra alternativa si intenda valutare e scegliere come esigenza di giustizia e non come strumento economico di « redistribuzione » o come espressione di sopraffazione politica — dipende esclusivamente dal decidere:

a) se l'interesse ad una maggiore produttività dell'azienda sociale vari in misura proporzionale o progressiva col variare dell'entità del reddito individuale;

b) se l'interesse ad una più agevole e sicura conservazione della

ricchezza vari in misura proporzionale o progressiva col variare dell'entità del patrimonio;

c) se l'interesse ad un più sicuro e proficuo godimento dei beni individuali vari in misura proporzionale o progressiva col variare dell'entità del consumo individuale.

2. — Concentriamo allora innanzi tutto la discussione sul rapporto fra reddito individuale e interesse alla funzione « riproduttiva » dei pubblici servizi.

Così circoscritto il problema, si impone subito alla mente la soluzione proporzionale, espressa nell'enunciazione che ogni singola particella di reddito « nasce gravata del debito di imposta, poichè nel suo costo di produzione figurano: servizi pubblici » (DE VITI DE MARCO) in quanto i pubblici servizi hanno servito a condizionare e determinare la produttività del meccanismo economico collettivo onde quel reddito si è prodotto.

L'enunciazione fa capo al concetto dell'unitarietà organica del processo collettivo di produzione. Concetto così saldamente radicato ormai nella coscienza economico-sociale, da divenire un vero e proprio « dato » di valutazione giuridica più che la tesi di un teorema economico. Si ravvisa in sostanza nella società economica un organismo unitario di produzione associata dei beni della vita, in seno al quale inescindibilmente cooperano, fondendosi e integrandosi, tutti gli apporti individuali di lavoro, di rischio e di risparmio, determinandosi poi, attraverso il meccanismo automatico dei prezzi e dei salari, il reddito individuale, quasi un « dividendo » sul risultato finale del processo collettivo di produzione.

Ne consegue che mentre la percentuale relativa del « dividendo » individuale in rapporto al complesso della produzione nazionale dipende essenzialmente dall'apprezzamento relativo dei singoli apporti di lavoro, di rischio e di risparmio, raffrontati e valutati con maggiore o minor giustizia attraverso il meccanismo dei prezzi e dei salari, l'entità assoluta del reddito individuale dipende essenzialmente dalla maggiore o minore produttività dell'organismo economico collettivo. E perciò appunto si conclude che ogni singola particella di reddito individuale nasce naturalmente gravata di una corrispondente quota della spesa collettivamente affrontata per assicurare e migliorare il funzionamento di quell'organismo produttore.

3. — Non sembra dubbio che questa concezione, mentre non può servire senza prestare il fianco alle critiche onde è stata fatta oggetto, quando la si voglia adoperare come la chiave unica di tutta la teoria dell'imposta, diventa irresistibile quando se ne circoscrive l'applicazione in riferimento alla sola funzione « riproduttiva » dei pubblici servizi.

Essa significa in sostanza che se una più sicura pace sociale, se una maggiore snellezza dei traffici, se il progresso delle scienze e così via valgono ad assicurare una maggiore « resa » di quell'unitario processo di produzione associata, ciascun singolo compartecipe finirà col trovarsi corrispondentemente maggiorata, in proporzione, l'entità assoluta del « dividendo » ricavato dalla ripartizione dell'accresciuto prodotto.

Beninteso: accanto a questa utilità « indifferenziata » della funzione « riproduttiva » dei pubblici servizi potrà constatarsi la presenza più o meno temporanea e accidentale di una ulteriore utilità « differenziata », concretantesi in uno spostamento delle quote *relative* di dividendo: sia per l'emergenza di « vantaggi preferenziali » a favore di specifiche *categorie di contribuenti*: (poniamo dei possessori di stabilimenti industriali, o degli esercenti di determinate professioni, o degli agricoltori o degli armatori e vai dicendo) in conseguenza di questo o quel peculiare servizio; — sia perchè si debba constatare una diversa sensibilità alle variazioni di produttività dell'azienda sociale nei vari *tipi di reddito*, a seconda della diversa misura in cui risultino composti da elementi di interesse, di profitto o di salario (su di che vedasi, *infra*, il capitolo VII).

Ma a bilanciare la possibile quota di « vantaggio preferenziale » di determinate categorie di contribuenti, dovrà provvedersi il sistema dei contributi, delle tasse e delle imposte speciali, mentre la sperequazione di « sensibilità » degli elementi di salario interesse e profitto sarà compensata attraverso la discriminazione.

Ciò che è invece decisivo, agli effetti del problema della proporzionalità o progressività del tributo, è che entro l'ambito di ciascuna categoria di contribuenti e per ciascun tipo di reddito, l'interesse individuale alla utilità indifferenziata propria della funzione « riproduttiva » dei pubblici servizi non potrà non apparire alla comune coscienza economico-sociale come *oggettivamente* rapportato al reddito, indipendentemente dalla soggettiva titolarità dei singoli cespiti e dallo stato di maggiore o minore agiatezza individuale del contribuente.

4. — Su queste premesse non è difficile superare gli argomenti che si adducono in pro della progressività dell'imposta sul reddito e che fanno tutti capo, per varia strada, al principio della decrescente utilità marginale soggettiva delle successive dosi del reddito individuale e al conseguente minor « sacrificio » che rappresenterebbe per il ricco in confronto al povero la rinuncia ad una medesima percentuale del reddito complessivamente disponibile.

Senza che qui sia necessario dilungarsi sulla intrinseca attendibilità e sul reale valore di quegli argomenti — sui quali d'altronde dovremo di necessità ritornare fra un momento — sta di fatto che, *sempre quando il*

ragionamento si limiti come qui facciamo, al riparto delle sole spese imputabili alla funzione « riproduttiva » dei pubblici servizi, quegli argomenti si annullano di contro al rilievo che qualunque metro voglia adottarsi per valutare il « sacrificio » della decurtazione percentuale del reddito per effetto dell'imposta, quel medesimo metro dovrebbe pure tenersi fermo per valutare il corrispondente interesse all'incremento percentuale del reddito per effetto dei pubblici servizi cui l'imposta si riferisce.

5. — Di più: la funzione « riproduttiva » di un qualsiasi pubblico servizio in tanto si concreta in una effettiva utilità indifferenziata, in quanto il costo (o quella parte del costo che va imputata alla funzione riproduttiva) risulti inferiore all'indifferenziato incremento di reddito che se ne attende per la generalità dei contribuenti. Dal che deriva che la decurtazione del reddito individuale risultante dal riparto della spesa, contrapponendosi al maggiore incremento del reddito individuale per effetto dei pubblici servizi, si risolverà in definitiva in un margine residuo di incremento netto dell'effettivo reddito individuale in confronto a quello che si sarebbe presumibilmente avuto se i pubblici servizi — e la relativa spesa — non fossero sussistiti.

Ma ecco allora che la ipotizzata decrescente sensibilità soggettiva alle variazioni percentuali di reddito dal più povero al più ricco non ad altra conclusione dovrebbe condurre, se non alla constatazione che con l'adozione del criterio proporzionale nel riparto della spesa la funzione « riproduttiva » dei pubblici servizi si risolve a conti fatti in un « beneficio » decrescente col crescere dell'individuale stato di agiatezza.

6. — I ragionamenti che precedono sono specificamente rapportati, come si è visto, alla funzione « riproduttiva » dei pubblici servizi. Analoghe considerazioni valgono tuttavia anche a proposito del riparto delle spese imputabili alla funzione « conservativa », cui si addivenga in base al criterio fondamentale del patrimonio individuale.

Anche qui l'eventuale margine di utilità differenziata inerente a possibili « vantaggi preferenziali » a favore di singole categorie di contribuenti che più o meno temporaneamente risultassero in modo particolare avvantaggiate dall'adozione di determinati servizi, dovrebbe essere neutralizzato mediante l'introduzione di opportuni coefficienti di correzione e soprattutto attraverso il sistema dei contributi e delle imposte speciali. Ma all'infuori di queste eventuali discriminazioni di categorie, anche qui la più economica conservabilità della ricchezza individuale che costituisce l'utilità indifferenziata della funzione « conservativa » dei pubblici servizi, si ripercuote oggettivamente su ogni singola particella di ricchezza, indipendentemente dalla situazione soggettiva del titolare.

Anche qui, infine, quel qualsiasi decrescente metro che volesse usarsi per misurare il sacrificio dell'imposta passando dai più poveri ai più ricchi contribuenti dovrebbe altresì tenersi fermo per misurare il corrispondente interesse alla più economica conservabilità della ricchezza individuale: che in sostanza si concreta in una minore spesa di gestione (e in un conseguente maggior reddito disponibile) dei singoli cespiti o in un corrispondente maggior valore capitale dei medesimi.

In conclusione dunque: oggettività — che significa in pratica proporzionalità — dell'imposizione sul reddito prodotto e oggettività dell'imposizione sul patrimonio. Questa è, sul piano giuridico, la soluzione che il giurista deve dare al problema della progressività, alla stregua del principio fondamentale dell'interesse.

7. — Ma vediamo ora come vanno le cose, quando si passi al riparto base al *consumo* individuale delle spese imputabili a quella terza funzione « voluttuaria » dei pubblici servizi, ch'è l'ultima nell'elencazione, ma forse la prima per effettiva importanza, e che si concreta nel rendere più confortevole, sicuro e godibile il consumo dei beni individuali.

Qui non si tratta più per il contribuente di rinunciare ad una minore quantità di reddito per essere posto in condizione di incrementare la produzione di una maggiore quantità, nè di sobbarcarsi ad una minore spesa d'imposta per risparmiarsi una maggiore spesa di conservazione della ricchezza individuale. Qui si tratta di rinunciare ad un consumo per rendere possibile un altro consumo (o, se si vuole, per qualificare il consumo residuo). Non più si tratta, cioè di uno scambio *quantitativo* fra un meno e un più; ma di una scelta *qualitativa* fra una cosa e un'altra cosa: fra « un piatto di meno e un po' di luce di più » come dice l'adagio.

8. — Ed ecco che l'elemento *soggettivo* non può più essere trascurato e un semplicissimo, ma fondamentale rilievo si impone: quello cioè che se un uomo per il suo pasto quotidiano ha da mangiare tre piatti al buio sarà forse disposto a rinunciare ad un piatto per mangiare gli altri due ad una tavola brillantemente illuminata; ma non altrettanto sarebbe disposto a fare quell'altro che per il suo pasto quotidiano fosse costretto a contentarsi di un unico piatto!

Guardando più addentro nelle cose, ci si persuade agevolmente che se per avventura l'uomo del piatto unico si rivela disposto a rinunciare, poniamo, ad una cucchiata della sua zuppa per un po' di luce, quello stesso uomo, se dopo il primo potesse avere un secondo piatto di zuppa, sarebbe certamente disposto a dar via più di una cucchiata, — per ipotesi due — di quel secondo piatto per continuare a disporre di una tavola illuminata. — Anche al terzo o quarto piatto preferirebbe probabilmente contentarsi.

di sorbire fosse pure una sola tazzina di brodo standosene ancora comodamente seduto alla luce, piuttosto che ingollare al buio un ennesimo intero piatto di quella zuppa di cui è ormai sazio.

E' sostanzialmente quello che gli economisti intendono significare, quando parlano di « decescente ofelimità marginale delle successive dosi di ricchezza » e di « scala di intensità dei bisogni ».

Ora, da quel semplice quanto fondamentale dato di esperienza discende che se, mangiando insieme, l'uomo del piatto unico e quello dei due piatti decidono di sacrificare complessivamente tre cucchiaini di zuppa per procurarsi una candela, non sarebbe giusto che il primo contribuisse con un cucchiaino e il secondo con due (riparto proporzionale), perchè in questo modo l'uno avrebbe dato il massimo che è disposto a dare — e non avrebbe quindi ritratto dallo scambio alcuna utilità — laddove il secondo avrebbe dato meno di quel che era disposto a dare (una cucchiainata del primo piatto e due del secondo): sicchè in definitiva tutto il guadagno economico dell'operazione andrebbe ad esclusivo vantaggio del secondo.

Perchè invece il margine di guadagno misurato in utilità risulti ripartito — come è giusto — proporzionalmente alla quota per la quale ciascuno è interessato nell'affare, occorre che il primo contribuisca per $3/4$ di cucchiainata e il secondo per 2 cucchiainate e $1/4$. Così l'uno avrà guadagnato nell'affare l'utilità corrispondente ad $1/4$ di cucchiainata (pagando $3/4$ contro $4/4$ ch'era disposto a pagare) e il secondo l'utilità corrispondente a $3/4$ di cucchiainata (pagando $9/4$ contro $12/4$ ch'era disposto a pagare): entrambi dunque guadagnano $1/4$ dell'utilità che misurava il rispettivo interesse al servizio luce (rispettivamente $4/4$ per l'uno e $12/4$ per l'altro).

9. — Si può senz'altro uscire dall'esempio e generalizzare:

1) Il bisogno — e la corrispondente utilità — di godere i propri consumi in un ambiente di maggiore sicurezza fisica e giuridica, di maggiore serenità e armonia sociale, di più elevato livello culturale e igienico — e in una parola il bisogno corrispondente alla funzione « *voluttuaria* » dei pubblici servizi — si applica a ciascuna singola particella del consumo individuale;

2) Ma per ciascuna singola particella l'interesse individuale ai pubblici servizi che quel bisogno soddisfano è misurato da un numero tanto maggiore di unità di valore (1) quanto maggiore è la distanza che separa nella scala di intensità dei bisogni quello contemplato nella precedente let-

(1) L'unità di misura di un interesse individuale non può essere ovviamente se non un interesse: precisamente l'interesse corrispondente alla soddisfazione di quel qualunque bisogno che quel medesimo individuo soddisfa con l'ultima unità di valore destinata al consumo.

tera A dall'ultimo e meno intenso bisogno che il singolo riesce a soddisfare con le ultime dosi disponibili della spesa individuale.

3) Per conseguenza la quota individuale di interesse alla funzione « voluttuaria » dei pubblici servizi risulta complessivamente *più che proporzionale* al complessivo consumo individuale.

In altre parole: quanto più la scala dei bisogni soddisfatti si allunga, tanto più l'interesse ai beni che attengono alla soddisfazione dell'ultimo bisogno risulta ridotto relativamente all'interesse ai beni e servizi che attengono alla soddisfazione di un bisogno determinato e intermedio. E perciò tanto più « svalutata » ne risulta l'unità di moneta spendibile come unità di misura di quell'interesse intermedio. Il che vuol dire appunto che crecendo la spesa e perciò allungandosi la scala dei bisogni soddisfatti cresce in misura più che proporzionale la misura monetaria dell'interesse al pacifico e sicuro godimento dei beni della vita, in che si concreta l'utilità « indifferenziata » inerente alla funzione « voluttuaria » dei pubblici servizi.

10. — Rimane l'obiezione del « *no bridge* »: dell'impossibilità, cioè, di conoscere, e conoscendoli di confrontare, i « piaceri », le « ofelimità » e i « sacrifici » di soggetti diversi.

L'obiezione si supera col rilievo che non si esce dall'ambito dell'individuo nè si confrontano entità eterogenee, quando si enuncia il principio che l'interesse di un determinato e qualsiasi individuo alla funzione « voluttuaria » dei pubblici servizi cresce in misura più che proporzionale al crescere del consumo complessivo: sicchè, se quando il consumo complessivo è 100 quell'interesse si suppone equivalente al 10 % dell'utilità corrispondente all'intero consumo, bisogna supporlo del « $10 + x$ » per cento quando per lo stesso individuo il consumo complessivo salga da 100 a $100 + N$.

Tutto questo discorso rimane rigorosamente, come si vede, riferito ad uno stesso soggetto.

In realtà, non si urta contro l'ostacolo del « *no bridge* » quando si afferma la giustizia della progressività; si invece quando si accetta quella della *uniformità* dell'aliquota per tutti i contribuenti. Quando si ritiene che a parità di consumo e di ogni altro possibile coefficiente rilevante due contribuenti diversi debbano pagare una uguale aliquota di imposta, presumendosi che uguale sia l'interesse al pubblico servizio e uguale il sacrificio dell'imposta, allora e allora soltanto si salta il fosso, sul quale non c'è ponte, fra individuo e individuo.

E dunque il principio stesso della uguaglianza — massimo e pacifico principio di giustizia — che sorpassa il « *no bridge* ». Ma bisogna dire che tutto il diritto e non solo il diritto tributario, poggia sul postulato pri-

mo ed intangibile della omogeneità e uguaglianza degli interessi — che vuol dire delle utilità e dei bisogni — riferiti a soggetti diversi, a parità di condizioni.

Se si dovesse ammettere che l'atto di Tizio non è in nessun modo confrontabile all'atto di Caio per ciò solo che Tizio è Tizio e Caio è Caio, bisognerebbe allora rinunciare al concetto stesso di diritto e di giustizia. Ma al tempo stesso bisognerebbe pure rinunciare alla scienza e a qualunque conoscenza della realtà oggettiva — anzi alla fiducia nell'esistenza stessa di una qualsiasi realtà oggettiva — come appunto conducono a pensare quelle filosofie che negano il valore di ogni esperienza, necessariamente fondata su una fungibilità postulata dell'io per la valutazione della realtà oggettiva.

11. — In conclusione, se si vuole rimanere sul piano dell'esperienza, della conoscenza, della scienza, della giustizia e del diritto, non si può discutere la legittimità del postulato: a uguale situazione di fatto, uguale interesse e perciò uguale imposta; si chiami Tizio, Caio o Sempronio il titolare di quella situazione. Dopo di che il fosso è già superato e « *bridge* » o « *no bridge* » cessa di preoccupare. Rimarrà da discutere quali abbiano da essere gli elementi di fatto rilevanti agli effetti di assumere come « *urcale* » la situazione di due diversi individui nei riflessi dell'interesse a questa o quella categoria di pubblici servizi. E si potrà dimostrare che non soltanto l'entità del consumo è rilevante, ma, per ipotesi, anche l'età o lo stato di salute, o la qualità di cittadino o campagnuolo e via dicendo. Raggiunta la dimostrazione, se ne concluderà che l'interesse a quella certa categoria di pubblici servizi è funzione non soltanto del consumo, ma anche di quegli altri coefficienti di fatto che si saranno identificati come rilevanti. Ma tutto questo non investe più la legittimità, bensì e soltanto l'approssimazione del confronto fra individuo e individuo. Non è che non ci sia « *ponte* », cioè possibilità assoluta — e quindi legittimità — di confronto: è che praticamente il diritto opera il confronto non tanto fra le due realtà della situazione di fatto di Tizio e Caio quanto fra due della conoscenza, della scienza, della giustizia e del diritto, non si può di « *fattispecie* » legali che sono poi, come efficacemente è stato detto (CARNELUTTI), due « *schizzi* » delle due situazioni reali, e nei quali si trovano riprodotti soltanto quei tratti della realtà ritenuti rilevanti ai fini del confronto. E sulla quantità e sulla scelta dei tratti da introdurre nello schizzo — cioè sulla approssimazione della fattispecie giuridica alla realtà di fatto — si può discutere e progredire pressochè senza limiti. Ma questo è il problema di qualunque enunciazione di diritto e non ha niente di peculiare al problema della progressività o proporzionalità della imposizione del consumo.

12. — Il quale si riassume tutto in queste tre proposizioni, approximate quanto si voglia, ma logicamente ineccepibili:

1) L'interesse individuale alla funzione « voluttuaria » dei pubblici servizi si rapporta anche — e principalmente — al consumo. Onde: a uguale consumo — e a parità degli altri coefficienti che vogliano introdursi nel calcolo in seconda approssimazione — uguale imposta.

2) Col crescere del consumo — a parità di ogni altro coefficiente — cresce più che proporzionalmente l'interesse alla funzione « voluttuaria » dei pubblici servizi misurato in unità monetarie. E perciò: a consumo crescente, imposta progressiva.

3) La « giusta » progressione sarà quella che riuscirà a far sì che risulti uniforme per tutti il rapporto fra il sacrificio dell'imposta e il guadagno individuale di utilità corrispondente alla differenza fra l'utilità ritratta dalla funzione « voluttuaria » dei pubblici servizi e quella perduta col pagamento dell'imposta.

Dopo di che non si nega l'estrema difficoltà — e forse la impossibilità pratica — di determinare con esattezza « scientifica » sia la totalità dei coefficienti rilevanti da cui si può far dipendere a parità di consumo la giustizia di una uguale aliquota per soggetti diversi, sia la giusta progressione per uno stesso soggetto.

Ma così come la prima impossibilità non giustificherebbe che non potendo esser certi dell'assoluta giustizia di far uguale la situazione di contribuenti diversi si rinunciasse addirittura a qualunque imposizione, o ci si fermasse all'imposta di capitazione; così esattamente la seconda impossibilità non giustifica che ci si fermi all'imposta proporzionale solo perché non si riesca a realizzare l'assoluta giustizia di una determinata progressione.

13. — Riassumendo le conclusioni delineate in questo capitolo, bisogna dire che la discussione sul piano giuridico del problema della progressività induce a ritenere conformi al principio giuridico dell'interesse:

— la *proporzionalità* dell'imposizione sul reddito prodotto rapportata alla funzione « riproduttiva » dei pubblici servizi;

— la *proporzionalità* dell'imposizione sul patrimonio rapportata alla funzione « conservativa » dei pubblici servizi.

— la *progressività* dell'imposizione sul consumo rapportata alla funzione « voluttuaria » dei pubblici servizi.

Vedranno gli economisti quali possano essere sul piano economico gli effetti di un tale sistema, che potrebbe dirsi *misto* di imposizione: e fino a che punto esso valga a conciliare le caratteristiche « produttive » dell'imposta proporzionale con quelle « perequatrici » dell'imposta progressiva.

Certo è che un tale meccanismo giuridico, attraverso la duplice leva: a) della discriminazione del carico fra le tre fondamentali funzioni dei singoli pubblici servizi cui corrispondono le tre concorrenti imposizioni — e b) della determinazione della scala di progressione dell'imposizione del consumo, sembra offrire ai tecnici e ai politici vastissime possibilità di adattamento e di manovra per raggiungere con la maggiore approssimazione consentita dalla situazione contingente, una sempre migliore giustizia tributaria.

Il problema del “ minimo imponibile „

1. — La tendenza degli economisti a spiegare i fenomeni dell'imposta sotto la specie della « economicità », li ha condotti a proporre come principale ed assorbente giustificazione dell'istituto di un limite « minimo » di reddito, al disotto del quale l'imposizione non debba applicarsi, un argomento di *convenienza* economica. Pretendere di far pagare l'imposta a chi ha un reddito appena sufficiente per sopravvivere — si dice — sarebbe probabilmente iniquo e certo politicamente inopportuno. Ma sarebbe comunque e soprattutto *inutile e antieconomico*: dappoichè appena inciso il minimo necessario alla vita, il contribuente ricadrebbe sulle braccia della pubblica beneficenza; la quale dovrebbe dunque restituire sotto forma di sussidi a carico della collettività, quel che la collettività avrebbe ricavato in forma di imposta. Con l'aggiunta delle inevitabili spese dell'una e dell'altra operazione che rimarebbero una perdita secca a carico della collettività stessa.

La realtà è che l'imposta sui redditi si è sempre applicata a redditi assolutamente insufficienti anche soltanto a sopravvivere. posto che nessuno poteva sopravvivere, fino al 1927, con 400 lire annue, nè con 2000 lire fra il 1929 e il 1944. Comunque, quel ragionamento non sembra tener conto del fatto che il reddito è in realtà soltanto *una* delle fonti onde il singolo individuo trae i mezzi di sostentamento, sicchè milioni di persone vivono pur senza avere alcun reddito proprio, o con un reddito inferiore al minimo imponibile, e senza tuttavia affatto far carico alla pubblica beneficenza.

Intanto ad integrare il reddito più o meno temporaneamente deficiente, provvede in primo luogo il risparmio. Ma quando poi anche il risparmio mancasse, la legge — e la legge morale prima ancora che quella dello Stato — provvede alla situazione di coloro che non sono in grado di assicurarsi da soli il sostentamento, ben altrimenti che col caricare sen-

z'altro all'erario e alla pubblica beneficenza l'integrazione del reddito individuale fino al minimo necessario. Prima che debba intervenire la pubblica beneficenza sono difatti i genitori, i figli, gli affini, i fratelli (per obbligo legale) e in loro difetto i più prossimi parenti (per obbligo morale e sociale) che provvedono, almeno 99 volte su 100 all'integrazione.

2. — Non c'è dunque in realtà quella ragione di « convenienza » che possa persuadere il fisco a rinunciare al prelevamento dell'imposta sui redditi prodotti al di sotto del « minimo » alimentare. Ma si può ben dubitare che manchino altresì persuasive ragioni di giustizia, *sempre quando, come qui facciamo, l'imposizione sul reddito si postuli rapportata alla sola funzione « riproduttiva » dei pubblici servizi.*

Si pensi allo studente che, debitamente mantenuto col mensile « vaglia di papà » ricorre al reddito di qualche lezione privata per allargare il budget dei suoi minuti piaceri. Si pensi alla figlia di famiglia che contribuisce al bilancio familiare o che semplicemente provvede alle proprie spese voluttuarie con un suo sia pur piccolo reddito; si pensi pure alla « parente povera » che vivendo in casa del fratello o del genero, gode per suo conto di una modesta pensione o del reddito di qualche lavoro. E ci si domandi per quale seria ragione possa ritenersi « giusto » che là dove l'assicurare il vitto, il vestito e la casa a chi non ha reddito sufficiente per pagarseli da sé ricade sui genitori, sui figli o sui parenti o solo in via sussidiaria ed in estrema ipotesi sulla collettività, altrettanto non debba valere anche per i pubblici servizi (1).

Rimane il caso di colui che effettivamente vive col solo suo reddito, per ipotesi inferiore al minimo, non avendo per integrarlo, nè risparmi, nè diritti alimentari verso i parenti.

Ma intanto questa ipotesi, sulla quale incosciamente si polarizza l'attenzione quando si discute di minimo impossibile è invece da considerarsi, nella realtà, del tutto abnorme ed eccezionale.

(1) Potrebbe obiettarsi che le somme spese per integrare l'insufficiente reddito proprio dell'alimentato hanno già scontato l'imposta come redditi dell'alimentante. Ma a parte che questa imposizione dell'alimentante non è sempre realizzata nella realtà della legge positiva, l'obiezione non coglierebbe nel segno. Perché qui si tratta di sapere perché non debba concorrere al riparto delle pubbliche spese il reddito proprio dell'alimentato anche se con ciò l'alimentante sarà poi costretto ad un aggravamento dell'onere alimentare. Ed ovviamente la circostanza che al riparto concorra quella parte del reddito necessario alla vita dell'alimentato che gli viene dall'alimentante costituisce piuttosto una conferma della illogicità che altrettanto non debba valere a fortiori per quell'altra parte di reddito che l'alimentato ha prodotto in proprio. E forse proprio nell'intuizione di questa incoerenza logica sono da ravvisare le profonde radici delle sempre risorgenti dispute e i curiosi travimenti giurisprudenziali in materia di alimenti.

In secondo luogo, e soprattutto, quell'ipotesi pone non più un problema di « *minimo reddito* », ma piuttosto quello di un « *minimo consumo* » individuale — quali che ne siano le fonti: redditi o risparmio, diritti alimentari o donazioni — al disotto del quale sia giusto escludere il contribuente dal riparto delle pubbliche spese.

3. — Così impostato il problema, la soluzione del giurista non può che essere diversa e diversamente motivata per quanto riguarda il riparto delle spese imputabili alla funzione « riproduttiva » e « conservativa » e per quanto invece riguarda il riparto delle spese imputabili alla funzione « voluttuaria » dei pubblici servizi.

Bisogna dire che per quanto attiene a quest'ultima — che per l'appunto specificamente comporta secondo giustizia il riparto commisurato al consumo individuale — il problema trova già la sua più logica e automatica soluzione nelle ragioni che nel precedente capitolo si sono svolte a sostegno della progressività dell'imposizione sul consumo.

Si può ben ritenere che assai più che per le accennate ragioni di « convenienza », l'istituto del minimo imponibile si sia imposto alla coscienza economico-sociale soprattutto per la sensazione dell'ingiustizia in cui innegabilmente si incorrerebbe, ove si costringesse a concorrere nella spesa complessiva di *tutti* i pubblici servizi secondo un riparto *proporzionale* al reddito, quegli il cui reddito spendibile è così basso che l'utilità delle ultime dosi di consumo privato coperte con quell'aliquota di reddito che rimarrebbe assorbita dall'imposta proporzionale risulti superiore all'utilità dei pubblici servizi che gli vengono imposti e che esso appunto per ciò rifiuterebbe, se potesse, a quelle condizioni.

E' la conferma di quanto abbiamo già veduto nel precedente capitolo: per ogni aliquota uniforme di imposta proporzionale esiste un certo livello di reddito il cui titolare si trova in posizione di equilibrio: fra l'utilità dei consumi privati cui deve rinunciare per pagare l'imposta e l'utilità « voluttuaria » dei pubblici servizi corrispondenti alla spesa coperta coll'imposta stessa.

Al di sopra di questa posizione di equilibrio comincia — se si tiene ferma la proporzionalità dell'imposta — quel fenomeno di crescente perdita del contribuente che ci ha persuasi della migliore giustizia dell'imposizione progressiva del consumo.

Al di sotto di quella stessa posizione si darebbe invece luogo ad una ingiusta perdita per il contribuente costretto a rinunciare — in utilità — a 10 per avere 8, o 5 o 2. Ed è precisamente l'intuizione di questa ingiusta perdita che arresta l'imposizione proporzionale dei redditi al limite di un determinato minimo, oltre il quale la perdita apparirebbe troppo evidente o troppo grave.

Si sostituisca però alla proporzionalità la progressività — e per conseguenza la degressività — dell'imposizione e la ragione dell'istituto di un minimo imponibile vien meno. O meglio: all'istituto del *minimo imponibile* viene a sostituirsi quello del *minimo d'imposta*: e cioè del minimo oltre il quale la somma di imposta diverrebbe così esigua da non coprire le spese di riscossione.

Per quanto basso sia di fatto il complessivo consumo individuale esiste sempre la possibilità teorica di agguagliare l'utilità voluttuaria dei pubblici servizi a quella di una sia pur minima dose di consumi privati.

4. — Senonchè le considerazioni esposte nel precedente capitolo ci hanno condotto a concludere che solo all'imposizione commisurata al consumo e rapportata alla funzione « *voluttuaria* » dei pubblici servizi debba limitarsi la progressività, ferma rimanendo invece la proporzionalità della imposizione sui redditi e sui patrimoni, intese rispettivamente a coprire la spesa imputabile alla funzione « *riproduttiva* » e « *conservativa* » dei pubblici servizi.

Ci si ritrova dunque, per queste due imposizioni, di fronte al problema del se sia giusto condizionare il riparto ad un minimo di consumo individuale. La risposta negativa non lascia dubbio per quanto riguarda l'imposizione patrimoniale. Comunque basso risulti il consumo individuale del contribuente non c'è ovviamente ragione ch'esso venga escluso, fino a che continui a possedere e conservare un proprio patrimonio, dal riparto del costo della funzione « *conservativa* » dei pubblici servizi, che si traduce in una minore spesa di gestione e di conservazione di quel patrimonio.

5. — Ma altrettanto negativa dovrebbe essere, sul piano rigorosamente giuridico, la soluzione del problema per quanto attiene all'imposizione sul reddito, semprechè questa sia — come dovrebbe essere in giustizia — esclusivamente rapportata alla utilità indifferenziata inerente alla funzione « *riproduttiva* » dei pubblici servizi. E dunque diretta in sostanza a recuperare dalle singole economie individuali una parte di quel *di più* di reddito individuale in cui si concreta appunto l'utilità indifferenziata della funzione riproduttiva dei pubblici servizi.

Qui, come è chiaro, non è più questione di scelta fra consumo e consumo, nè c'è luogo a ipotizzare possibili perdite di utilità. Si tratta semplicemente di ripartire equamente fra tutti quello che è l'utile netto dei pubblici servizi, cioè la differenza netta fra il di più del reddito prodotto e il relativo costo di produzione. Nè c'è ragione che chi ha beneficiato del meccanismo collettivo di produzione, fosse pur solo per una lira, non debba concorrere a pagare in proporzione quello che è il costo di quel beneficio.

Questa dunque la soluzione rigorosamente giuridica, che in conclusione conduce alla pura e semplice sostituzione del « minimo d'imposta » al « minimo imponibile ».

6. — Non si può tuttavia a meno di darsi carico del rilievo che l'esistenza di un *consumo* individuale inferiore ad un determinato livello minimo denuncia di regola una situazione economicamente patologica cui dovrebbe lo Stato porre riparo, sia correggendo un possibile difetto di funzionamento del meccanismo di distribuzione (sistema dei prezzi e dei salari — diritto al lavoro) sia con una opportuna « redistribuzione » a posteriori.

E allora può risultare impolitico — e in definitiva anche ingiusto — che la collettività si faccia a pretendere il poco che le sarebbe dovuto a titolo d'imposta, quando essa stessa sia in mora a dare il di più che dovrebbe in forma di migliore tutela della posizione economica del contribuente.

E' questa considerazione di compensazione almeno parziale che può giustificare in pratica l'esenzione dall'imposta proporzionale sui redditi al di sotto di un complessivo minimo individuale. Esenzione che peraltro dovrebbe essere condizionata alla verifica di un *minimo consumo*, cioè naturalmente alla inesistenza di altre disponibilità di ricchezza.

L'efficienza del meccanismo tributario e il problema dell'accertamento

1. — La teoria giuridica della pubblica contribuzione che nei precedenti capitoli si è cercato di delineare si riassume nei seguenti punti programmatici di una « giusta » imposizione:

a) Distinzione netta fra *pubblica contribuzione* e *redistribuzione della ricchezza*: da realizzarsi quest'ultima attraverso propri ed appositi istituti distinti dall'ordinario riparto delle pubbliche spese (e cioè: in sede *straordinaria* attraverso una apposita legge di redistribuzione — in sede *ordinaria* essenzialmente attraverso la legittima erariale nelle successioni e un accoglimento sistema di assicurazioni sociali).

b) Impostazione del sistema tributario su tre contribuzioni parallele ed autonome, rispettivamente commisurate al reddito, al patrimonio e al consumo individuale, e rapportate, per quanto attiene alla incidenza relativa sulla capacità contributiva del contribuente, alla discriminazione delle funzioni « riproduttiva », « conservativa » e « voluttuaria » dei pubblici servizi.

c) *Contribuzione proporzionale dei reddituari* — rapportata alla funzione « riproduttiva » dei pubblici servizi — da commisurarsi alla risultante complessiva di tutti i redditi e perdite, incrementi e decrementi patrimoniali che si verificano nell'economia individuale di ciascun singolo contribuente entro i limiti di un ragionevole periodo medio oltreannuale.

d) Discriminazione dei redditi per scomposizione interna di ciascun singolo reddito nei fattori del profitto, del (puro) interesse e del (puro) salario, con corrispondente applicazione di aliquote diverse in rapporto al diverso grado di sensibilità agli incrementi di produttività dell'azienda sociale.

e) Detrazione dal complessivo reddito individuale di lavoro di una quota di integrazione individuale, sufficiente ad assicurare il minimo di

vita fisica del lavoratore ed a recuperare le spese di allevamento e di educazione professionale.

f) *Contribuzione proporzionale dei possidenti*, commisurata al valore (di scambio) dell'intero patrimonio netto individuale *senza distinzione di cespiti*.

g) Accentuazione dell'importanza relativa — in confronto alla tassazione dei reddituari e dei possidenti — della *imposizione diretta dei consumatori* mediante una *contribuzione incisivamente progressiva*, commisurata all'intero ammontare del *consumo medio individuale*, qualunque sia la provenienza della ricchezza consumata.

2. — A questo punto non si attende certo il lettore di trovar qui distillato un concreto « progetto » di riforma tributaria per l'applicazione di quegli orientamenti di massima. I quali sono stati appena sommariamente abbozzati, col precipuo intendimento di impostare una discussione, che dovrebbe augurarsi quanto più è possibile ampia e vivace.

E d'altra parte si è già rilevato che pur trovata la soluzione quanto si voglia perfetta per una « giusta » ripartizione delle pubbliche spese, segnerebbe questa soluzione appena un limite di tendenza, cui la legislazione dovrebbe poi cercare di avvicinarsi più o meno decisamente, tenendo pur conto di tutte quelle altre considerazioni di necessità, di opportunità « di contingenza, che inevitabilmente debbono concorrere a decidere e giustificare l'agire dell'uomo, e massime dell'uomo di governo, all'infuori della pura esigenza di giustizia e la cui concreta valutazione deve essere lasciata ai politici, se non si voglia incorrere nei pericoli del dottrinarismo.

Starà al senno dei politici, e al loro stesso interesse, non dimenticare, come talvolta hanno pur fatto economisti ed esperti, che l'uomo, sia pure quanto si voglia « homo economicus » sente e soffre non solo la fame e il freddo, l'insicurezza e la malattia; *ma anche ed in primissima linea l'ingiustizia*; sicchè sarebbe errore imperdonabile quello di credere che la « massima felicità » dei governati si raggiunga col renderne massimi « i piaceri » e minimi i « dolori », se fra i primi non si comprenda appunto anche il piacere della giustizia e fra i secondi il dolore lancinante della ingiustizia. Se insomma si trascuri fra i bisogni dell'uomo quel prepotente, primordiale e sacro bisogno ch'è per l'appunto *il bisogno di giustizia*.

3. — Rimane invece da darsi carico qui, per tener fede al programma enunciato fin dalle prime pagine di questi appunti, delle reali possibilità di pratica efficienza di un meccanismo tributario ispirato alla attuazione dei principi della « giusta imposta ».

Trasportata su questo piano, la discussione è di interesse particolar-

mente attuale: dappoichè bisogna dire che proprio e soprattutto alla constatata inefficienza del vigente apparato tributario, particolarmente per quanto attiene alla imposizione diretta, si deve il generale consenso intorno alla necessità e alla urgenza di un radicale riordinamento.

Il fatto è che mentre i compiti dello Stato, e il conseguente fabbisogno finanziario, si sono ingigantiti ben oltre ogni previsione nel corso dell'ultimo cinquantennio, il meccanismo tributario è sostanzialmente ancor quello disegnato settantacinque anni fa, quando a fronteggiare il grosso delle pubbliche spese bastava il gettito dei tributi fondiari e l'imposta mobiliare veniva istituita (con le stesse norme ancor oggi in vigore) come tributo temporaneo a carattere straordinario.

Non c'è da stupirsi se i risultati di efficienza del sistema non sono dissimili da quelli che otterrebbe un armatore il quale si ostinasse a far muovere un moderno piroscafo da 50.000 tonnellate con un meccanismo di propulsione a ruote tipo 1870.

4. — I sintomi più evidenti del disfunzionamento si manifestano nella sempre più chiara sensazione di aver perduto il controllo della imposizione diretta, ch'è poi quella che logicamente dovrebbe, a sua volta, controllare il senso e l'indirizzo dell'intero sistema tributario.

Il meccanismo dell'imposizione diretta non risponde più ai comandi, e il progressivo accelerarsi della corsa a vuoto delle aliquote dietro l'evasione e dell'evasione dietro le aliquote ne dà la tangibile dimostrazione. Ma chi abbia qualche dimestichezza con la pratica applicazione dei tributi si rende agevolmente conto che alla radice del male sta essenzialmente l'estrema difficoltà, se non si vuol dire addirittura l'impossibilità, di accertare con una accettabile approssimazione nei confronti della generalità dei contribuenti, il reddito annuale dei loro cespiti mobiliari e immobiliari.

L'attuale sistema della imposizione diretta fa perno difatti pressochè esclusivamente sul reddito: ma delle tre variabili fondamentali — reddito, patrimonio e consumo — il reddito è per avventura proprio la più sfuggente e più difficilmente controllabile.

Intanto il reddito è già per sè stesso un concetto dai contorni non sempre chiaramente identificabili (non a caso un buon terzo delle questioni che da 70 anni affaticano la giurisprudenza in materia di imposte dirette vertono appunto sulla esatta interpretazione e applicazione del concetto fiscale di reddito), e in pratica risulta di così difficile valutazione — soprattutto quanto lo si voglia costringere nel troppo breve e rigido periodo dell'anno di imposta — che gli stessi reddituari non saprebbero spesso, anche se volessero, apprezzarne con precisione l'effettiva entità.

E' verità ormai riconosciuta che il reddito annuale di un'azienda, sia essa industriale, commerciale, agricola o professionale, ha da considerarsi

poco più che una mera finzione con finalità contabili, e comunque è essenzialmente il risultato di una *previsione* sempre più o meno soggettiva del probabile andamento del ciclo aziendale proiettato nel futuro per un periodo che tende ad allungarsi nel tempo col progredire della tecnica di produzione.

Di più, e soprattutto, il reddito è sempre e necessariamente *un fatto del passato* all'atto dell'accertamento: e perciò non può mai essere direttamente constatato, ma solo storicamente e più o meno induttivamente ricostruito.

Per poter controllare seriamente ciò che il contribuente *guadagna* in un passato anno o biennio, l'ufficio finanziario dovrebbe essere in condizioni di retrospettivamente ricostruire tutto ciò che oggettivamente il contribuente *ha fatto* (lavori, investimenti, introiti, spese ecc.) in quell'anno o biennio e poi di *valutare* a tre o quattro anni di distanza i risultati economici che ne ha conseguito, tenuto conto del consumo degli impianti, delle alee affrontate, dei prodotti accantonati o goduti in natura ecc.

Ma tutto questo, che dovrebbe essere moltiplicato per milioni e milioni di contribuenti è così lontano dai mezzi e dalle possibilità reali degli uffici, da far quasi sorprendere che l'evasione non sia ancora maggiore di quella che è. Tanto più che anche l'arma del raffronto comparativo delle dichiarazioni e dei redditi concordati entro l'ambito delle singole categorie di reddituari: — che potrebbe essere l'unico mezzo di controllo suscettibile di estesa applicazione — si spunta di contro alla *convergenza e solidarietà di interesse dei contribuenti*. Poiché il meccanismo tributario è attualmente congegnato in modo che tutti i contribuenti si trovano automaticamente e inevitabilmente concordi, senza necessità di intese e senza possibilità di conflitti, nel minimizzare la materia imponibile.

5. — L'impotenza degli uffici a scoprire e controllare in modo sufficientemente generale la materia imponibile sbocca ad un certo punto, sotto la pressione del fabbisogno finanziario, nell'aumento della aliquote e nella moltiplicazione dei tributi accessori più o meno direttamente commisurati ai medesimi imponibili. Ma con ciò risulta moltiplicata l'*ingiustizia* del sistema. E l'ingiustizia diviene a sua volta una spinta decisiva verso una ancor più accentuata evasione, fornendo agli evasori la giustificazione morale del loro atteggiamento anti-sociale, e raffrenando d'altra parte l'azione degli stessi uffici finanziari, nel momento stesso che, per l'esasperazione dei carichi l'evasione acquista un'importanza vitale per il contribuente.

Si arriva così alla intollerabile situazione in atto, per cui da un lato milioni di contribuenti in contravvenzione alla legge sono sotto l'incubo

del fisco, ben sapendo che una rigorosa applicazione delle norme fiscali nei loro confronti potrebbe risultare rovinosa, mentre dall'altro lato gli uffici finanziari, nell'assoluta impossibilità di attuare tale applicazione rigorosa della legge fiscale, se non limitandola ad una intima minoranza di contribuenti, sentono che il loro potere si esaurisce nella pericolosa e odiosa facoltà discrezionale di scegliere una possibile vittima, sulla quale concentrare gli scarsi mezzi di indagine, e così rovinare *ingiustamente*, se pur legalmente, uno o l'altro singolo contribuente, senza corrispondentemente giovare al bisogno della collettività.

E' la situazione nella quale diventa quasi impossibile che non attecchisca la mala pianta della corruzione. E la corruzione è di per sé stessa un male e un pericolo sociale così grande, che basterebbe la necessità di eliminarne o ridurne le cause a giustificare una radicale riforma del vigente sistema, anche indipendentemente da ogni altra considerazione.

Ma bisogna dire che quand'anche corruzione non ci fosse, sarebbero già sufficienti ad escludere ogni speranza di efficace funzionamento dell'imposizione diretta, nella situazione poc'anzi tratteggiata, il vivo orrore dell'ingiustizia innato nel nostro popolo e la innata sua capacità di eludere anche le leggi più rigorosamente congegnate, cui la coscienza sociale non sottoscrive.

6. — Senza dubbio quella situazione potrebbe essere in qualche modo migliorata con rimedi di contingenza. E il rimedio più immediatamente efficace sarebbe probabilmente la istantanea demoltiplicazione delle aliquote, accompagnata da una corrispondente e istantanea moltiplicazione degli imponibili presunti e dei minimi esenti. Giova però non illudersi: a parte che un tal rimedio poco varrebbe ad acquisire all'imposta gli evasori totali che il fisco non conosce, il sollievo che ne risulterebbe sarebbe forse sensibile, ma solo per un limitato periodo di tempo. Alla lunga il circolo vizioso: evasione, inasprimento delle aliquote — accentuazione dell'ingiustizia tributaria — ulteriore aumento dell'evasione, è destinato a ricostituirsi fatalmente. Per spezzarlo occorre eliminarne la causa prima: che è la segnalata impossibilità di ottenere un accertamento del *reddito* individuale, sufficientemente generale e sufficientemente automatico, vale a dire svincolato dal mero e discrezionale arbitrio degli uffici accertatori.

7. — E' il momento di constatare che i principi della « giusta imposta » sembrano offrire in questo senso la possibilità di una seria soluzione. Quei principi difatti consentono di sostituire all'attuale sistema essenzialmente imperniato sul *reddito*, un sistema imperniato invece sul *controllo periodico del patrimonio* e potenziato dalla possibilità di efficacemente uti-

lizzare il *conflitto di interessi* fra le diverse categorie e gruppi di contribuenti.

Si immagini per vero un sistema tributario contemporaneamente impostato — in conformità agli orientamenti di massima deliberati nei precorsi capitoli — su:

- a) un'imposizione annuale e proporzionale del *patrimonio*;
- b) un'imposizione annuale del *reddito* individuale, con aliquota proporzionale e quanto possibile modesta;
- c) un'imposizione annuale del complessivo *consumo* individuale; con aliquote seriamente progressive;
- d) un'imposizione *periodica* degli incrementi di patrimonio.

Ogni contribuente il quale abbia registrato un consumo individuale, non importa se alimentato da redditi o da risparmi propri od altrui, superiore a quel minimo cui corrisponde il minimo d'imposta (cfr. cap. X), dovrà ogni anno presentare ad un *unico* ufficio un'unica dichiarazione, nella quale saranno specificati:

- 1°) il consumo dell'anno (sia consumo di reddito che di capitale);
- 2°) i redditi percepiti in denaro o in natura nel corso dell'anno;
- 3°) le variazioni patrimoniali intervenute nell'anno (acquisti e alienazioni, accensioni e aumenti di debiti o crediti).

Ad ogni tot anni, e poniamo ogni decennio, si procederà poi al confronto della situazione patrimoniale con quella del precedente decennio e l'eventuale incremento che non risulti giustificato dai redditi e dai consumi dichiarati nel decennio sarà tassato come incremento non guadagnato o frutto di evasione, con aliquote particolarmente incisive.

Con un siffatto meccanismo il contribuente, a fronte dell'interesse ad occultare annualmente il reddito che non emerge attraverso il consumo (reddito risparmiato) avrebbe intanto il contro-interesse di evitare che il reddito oggi occultato e sottratto ad una imposizione proporzionale che può supporre relativamente mite, venga domani considerato, e molto più aspramente tassato, come incremento patrimoniale al primo « sbarramento » decennale.

Altro è difatti riuscire a sottrarre una volta tanto al fisco una parte del proprio reddito e altro è conservarlo permanentemente occulto, se non si voglia rinunciare permanentemente ad utilizzarlo in investimenti fruttiferi o a consumarlo alla luce del sole.

8. — Di più: ad ogni trasferimento di beni, mentre per analoghe ragioni risulterà per lo meno attenuato l'interesse del venditore ad occultare una parte del prezzo, il compratore per contro avrà un interesse ben preciso ed intenso a non far apparire un prezzo inferiore a quello reale: perchè così facendo si darebbe carico di un latente incremento patri-

moniale — corrispondente alla differenza fra il valore effettivo del bene acquistato ed il prezzo dichiarato — sul quale al prossimo « sbarramento » decennale, dovrebbe poi scontare una forte imposizione. E per lo stesso motivo risulterebbe malagevole e pericolosa l'intestazione di beni in capo a presta-nomi, l'assunzione di debiti fittizi e insomma ogni artificioso spostamento di ricchezza: che d'altra parte la proporzionalità dell'imposta patrimoniale renderebbe anche meno « interessanti » anche agli effetti immediati.

9. — Al tempo stesso si dovrebbe una buona volta mettere da parte la macchinosa, costosa, ma soprattutto irrazionale imposta di registro sui trasferimenti e incoraggiare invece in tutti i modi la pratica della registrazione gratuita o semigratuita di tutti gli atti e contratti.

La irrazionale politica di una forte imposizione degli atti di trasferimento della ricchezza fra vivi, ha reso intollerabilmente incerto il diritto; ha diffuso e addirittura imposto il falso in atto pubblico fino a farne consuetudine indiscutibile dei contraenti e tradizione assoluta di ogni più rispettabile studio notarile; ha fatto del processo civile un inestricabile groviglio di ricatti fiscali, di testimonianze addomesticate, di manovre e di espedienti cui gli stessi magistrati finiscono col trovarsi costretti a prestar mano; ha contribuito decisamente a sostituire al giudice togato l'arbitro amichevole compositore, minacciando di scardinare la solidità dell'ordinamento giuridico e il senso stesso del diritto; e finalmente — ciò che particolarmente tocca il nostro ragionamento — ha minato e reso sterile quella che potrebbe e dovrebbe essere la prima e principale fonte di informazione della finanza, col costituire ai contribuenti un interesse potente e per giunta *solidale* a non registrare i loro contratti o falsarne le risultanze.

* 10. — Infine la discriminazione dei redditi per scomposizione interna nei tre fattori dell'interesse, del profitto e del salario secondo quanto si è ragionato al capitolo VIII renderebbe agevole costituire un ulteriore controinteresse del contribuente in senso opposto alla sottovalutazione dei cespiti patrimoniali. Basterebbe all'uopo abbassare l'aliquota di imposizione della quota interesse al di sotto di quella del profitto (ciò che d'altronde è pur conforme alla teoria più probabilmente fondata, come pure si è già visto a suo tempo). Alla sottovalutazione del cespite seguirebbe allora automaticamente, fermo il complessivo reddito, una sottovalutazione del fattore interesse in confronto al profitto e quindi un inasprimento della complessiva imposizione del reddito.

11. — In conclusione, abbinata l'imposizione periodica degli incrementi patrimoniali con una politica di semi-gratuita registrazione negli

atti di trasferimento e con una opportuna manovra di aliquote, non dovrebbe riuscire difficile giungere in un breve corso di tempo ad un rilevamento sufficientemente esatto della consistenza patrimoniale dei contribuenti. Massime poi se si potesse disporre di una solida base di partenza costituita da un iniziale accertamento eccezionalmente rigoroso della ricchezza nazionale (comprendente il controllo con timbratura o sostituzione dei biglietti di banca e la denuncia e il controllo dei depositi e conti bancari).

Ma un buon rilevamento permanente della consistenza patrimoniale dei singoli contribuenti costituisce una vera e propria *rete trigonometrica* di importanza decisiva anche per il rilevamento del reddito: soprattutto quando quest'ultimo rimanga abbinato col rilevamento *diretto* del consumo individuale: il quale a sua volta costituisce un elemento suscettibile di controllo ben altrimenti agevole ed efficace che non sia il reddito.

Altro è difatti nascondere o contestare il guadagno che si matura nel segreto mondo dei traffici ed altro nascondere o contestare il tenore di vita che necessariamente si svolge sotto gli occhi di tutti.

E' ben chiaro d'altronde che patrimonio, reddito e consumo sono legati da una rigorosa equazione per la quale, noti due termini, è anche automaticamente determinato il terzo. Il che significa che attraverso il controllo del patrimonio e del consumo la finanza può determinare e controllare il reddito, o reciprocamente. In pratica dunque si tratterebbe di organizzare, insieme al periodico controllo patrimoniale, una razionale e sistematica raccolta di indici del consumo (composizione familiare, valore locativo dell'alloggio, posizione sociale e professionale, autoveicoli, servizi ecc.) perchè gli uffici si trovassero a disporre di elementi sufficienti a dimostrare e seguire l'intera posizione fiscale dei singoli contribuenti con efficacia incomparabilmente maggiore a quella di qualsiasi poliziesca verifica.

12. — Avvertasi che il sistema ipotizzato in conformità delle risultanze delle indagini teoriche non comporterebbe per il contribuente altre novità sostanziali che quella della imposizione periodica degli incrementi patrimoniali e della imposizione *diretta* del complessivo consumo individuale.

Ora l'imposizione degli incrementi di patrimonio, una volta effettuata con riferimento all'intero patrimonio individuale e ad un congruo periodo di compensazione in senso « longitudinale » e « laterale » non potrebbe non raccogliere una larghissima generalità di consensi.

In quanto alla imposizione diretta del consumo individuale essa, oltre a corrispondere ai motivi di giustizia già ampiamente illustrati realizzerebbe un antico voto degli economisti: permettendo di discriminare e incoraggiare il risparmio e favorire la produzione. Un voto che poteva sem-

brare irrealizzabile al Mill, quando non si parlava ancora nè di complementare nè di imposta ordinaria sul patrimonio, ma che, combinato oramai con l'accertamento del complessivo reddito e del complessivo patrimonio individuale, appare oggi non solo perfettamente realizzabile, ma, per le accennate ragioni, anche praticamente conveniente.

Tanto più che alle antiche ragioni dell'incoraggiamento e del premio della produzione e del risparmio si aggiunge la ragione nuova di conciliare le diverse tendenze che contrappongono i sostenitori della proporzionalità a quelli della progressività della imposta.

Ma su questi che sono i riflessi propriamente economici o politici del sistema, la parola va lasciata agli economisti e ai politici.

13. — Rimane la preoccupazione della maggiore spesa che importerebbe l'organizzazione della raccolta centralizzata e sistematica dei dati per l'accertamento unico del patrimonio, del reddito e del consumo individuale.

Ma intanto la necessità di una simile organizzazione è già in atto come conseguenza dell'imposta complementare e ordinaria sul patrimonio. E difatti l'anagrafe tributaria è già stata da tempo annunciata e posta in cantiere.

Si tratta semplicemente di sapere se si vuole o no « fare sul serio »: e fare sul serio significa non limitarsi ad esprimere in sonanti circolari la « sicura fiducia che gli uffici risponderanno ai nuovi compiti con lo zelo e lo spirito di sacrificio che non è mai venuto meno ecc. ecc. » ma predisporre i mezzi tecnici adeguati ai nuovi compiti, che le necessità impongono non meno della giustizia.

D'altra parte la maggiore spesa che questi mezzi comportano non dovrebbe preoccupare, sotto l'aspetto propriamente finanziario — considerata cioè nel gioco del bilancio statale — perchè alla maggiore spesa dell'accertamento non tarderebbe a corrispondere un assai maggior gettito dei tributi. Tanto più cresce il fabbisogno finanziario e tanto più una maggiore spesa per l'accertamento si rende inevitabile e finanziariamente « produttiva ».

14. — Ma anche da un punto di vista economico non sarebbe esatto ritenere « improduttiva » la maggiore spesa per un più controllato e giusto riparto del fabbisogno finanziario; appunto perchè, come poc'anzi si ricordava, la giustizia costituisce essa stessa un bisogno, e uno dei massimi e più prepotenti bisogni dell'uomo.

Nessuno d'altronde ritiene censurabili o ingiustificate le spese dell'amministrazione giudiziaria che lo Stato affronta appunto per soddisfare a quel bisogno nei rapporti fra privati e nella irrogazione delle spese. Ma se si ri-

flette allora a quanto maggior numero di interessati e quanto maggiore entità di interessi coinvolga la giustizia del riparto delle pubbliche spese e poi si constata che la spesa attualmente caricata allo Stato per la pura e semplice amministrazione della giustizia civile e penale (escluse le spese carcerarie) è *più che venti volte* superiore a quella destinata all'accertamento delle imposte dirette e alla giustizia tributaria, si dovrà concludere che molto cammino resta ancora da compiere verso una migliore e sia pure più dispendiosa giustizia tributaria, prima che possa sorgere il dubbio di far luogo ad una spesa realmente « improduttiva ».

E d'altra parte a chi arretra di fronte alla necessità di potenziare decisamente l'attrezzatura di accertamento e di appesantire la « bardatura fiscale » del paese, non rimane aperta altra via che quella di rassegnarsi ad incentrare il prelevamento tributario essenzialmente sulla imposizione *indiretta* dei consumi. Senonchè questa soluzione non sembra seriamente configurabile come definitiva: e non soltanto perchè significherebbe rinunciare alla razionalità e giustizia del riparto delle pubbliche spese — rinuncia intollerabile al livello raggiunto dal fabbisogno finanziario dello Stato moderno — ma anche perchè l'imposizione indiretta è destinata ad incontrare un limite assai rigido di realizzabilità nella anti-economicità dei monopoli di Stato e nella impossibilità di contenere l'evasione e la costituzione di un mercato clandestino, appena l'incidenza della imposizione superi un massimo ben delimitato e prossimo.

POSTILLA D'AGGIORNAMENTO

— Nella nota (1) di pag. 319, il calcolo delle imposte dovute dal professionista va così rettificato, in conformità alle più recenti disposizioni sopravvenute durante la stampa del volume:

Imposta di R.M. in cat. C-1 (16 % sull'ammontare del reddito eccedente le lire 6000)	L.	47.04
Imposta complementare progressiva (5,644 %)	»	16.65
Imposta comunale sulle professioni (3,246 %) con la relativa addizionale provinciale (1,628 %)	»	14.32
Imposta sulle entrate (4 % riferito al doppio del reddito accertato)	»	23.52
	L.	101.53
Addizionale E.C.A. (5 %)	»	5.07
Diritti esattoriali (10,40 %)	»	10.56
In totale	L.	117.17

— Alla nota (1) di pag. 320, va sostituita la seguente:

Secondo i risultati consuntivi dell'esercizio 1945-1946, il complesso di tutti i redditi mobiliari accertati per tutte le industrie, i commerci, le professioni, gli impieghi, le prestazioni d'opera e gli investimenti finanziari, rimarrebbero sensibilmente al disotto dell'ammontare dei soli redditi pendenti e assegni corrisposti dallo Stato dalle provincie e dai comuni, i quali risulterebbero oltre 20 volte superiori al reddito imponibile di tutti i fabbricati e più che 13 volte superiori al reddito agrario di tutti gli agricoltori d'Italia.